



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10872.720340/2017-00</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3202-002.868 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	19 de setembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	PGS INVESTIGACAO PETROLIFERA LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE**

Ano-calendário: 2013

AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO AO DIREITO DE DEFESA. VÍCIO DE NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

A descrição e fundamentação fática jurídica, consignada no Termo de Verificação Fiscal (TVF) revela que não houve qualquer prejuízo ao direito de defesa da recorrente.

CONTRATO IMPROPRIAMENTE DENOMINADO DE AFRETAMENTO DE NAVIO DE PESQUISA. REAL NATUREZA DO NEGÓCIO JURÍDICO CONTRATADO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS. REMESSA AO EXTERIOR A TÍTULO DE REMUNERAÇÃO PELOS SERVIÇOS PRESTADOS. INCIDÊNCIA DA CIDE. POSSIBILIDADE.

Para fins tributários, prevalece a natureza real do negócio jurídico realizado e não a declaração formal inverídica contida nos instrumentos contratuais impropriamente denominados de afretamento de navio de pesquisa.

Segundo os fatos comprovados nos autos, o real negócio jurídico contratado pela recorrente foi a prestação de serviços de “levantamento de dados sísmicos multicomponentes tridimensionais (3D)” e não o afretamento de navio de pesquisa. O fornecimento da embarcação, aparelhada com os equipamentos sísmicos, é parte integrante e indissociável do real contrato de serviços técnicos de levantamento de dados sísmicos contratados, razão pela qual os valores mensais integrais remetidos ao exterior a título de remuneração às empresas estrangeiras prestadoras dos referidos serviços estão sujeitos à incidência da CIDE e integram a base de cálculo da referida contribuição.

CIDE. SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA E SEMELHANTES. DESNECESSIDADE DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA.

A incidência da CIDE na contratação de serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior prescinde da ocorrência de transferência de tecnologia, de acordo com o §2º do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000.

**FATO GERADOR. SITUAÇÃO JURÍDICA. CRÉDITO CONTÁBIL.**

Para fins de determinação da ocorrência do fato gerador da Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico - CIDE, a expressão “creditados” a que se refere o art. 2º, § 3º, da Lei nº 10.168, de 2000, corresponde ao crédito contábil efetuado pela fonte pagadora, ao reconhecer sua obrigação. O fato gerador da Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico - CIDE, reputa-se ocorrido na data do crédito contábil, quando esse anteceder ao pagamento, à entrega, ao emprego ou à remessa de valores.

**BASE DE CÁLCULO. IRRF. INCLUSÃO.**

O Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF incidente sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração pelas obrigações contraídas, compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE de que trata a Lei nº 10.168/2000, ainda que a fonte pagadora assuma o ônus financeiro do imposto retido (Súmula CARF nº 158).

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencida a Conselheira Onízia de Miranda Aguiar Pignataro (Relatora). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe.

*Assinado Digitalmente*

**Onízia de Miranda Aguiar Pignataro** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe** – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Aline Cardoso de Faria, Jucileia de Souza Lima, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Wagner Mota Momesso de Oliveira, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão de primeira instância administrativa, que julgou improcedente a IMPUGNAÇÃO, mantendo o crédito tributário exigido.

Para uma melhor compreensão dos fatos em discussão, transcrevo o relatório extraído do Acórdão 12-105.814, da 15ª Turma da DRJ/RJO:

Trata o presente processo de Auto de Infração de CIDE, no qual foram efetuados lançamentos referentes a fatos geradores ocorridos no ano de 2013, constituindo o seguinte crédito tributário (fls. 83-91).

As razões que levaram o Auditor-Fiscal a realizar a autuação estão descritas no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 92-119, sendo esse parte integrante do Auto de Infração.

Conforme informa no TVF, o objeto social do interessado consiste em: a) comercialização mediante cessão de direito de uso de dados sísmicos e b) a instalação de equipamentos de sísmica permanente e monitoramento sísmico; com CNAE: 7740-3-00 (Gestão de ativos intangíveis não-financeiros).

Relata que no curso da ação fiscal foi emitido Termo de Intimação nº 02 (fls. 61-63), solicitando que o contribuinte apresentasse os seguintes documentos e informações:

1 – documentos, tais como notas fiscais, recibos, invoice etc, que respaldam os lançamentos a crédito efetuados nas contas contábeis conforme discriminação abaixo, entregues em impresso, juntamente com esta intimação.

- A) 22205003 – afretamento em nome da empresa PGS Falcon AS;
- B) 22206003 – juros em nome das empresas PGS Geophysical AS e PGS Exploration UK;
- C) 22206005 – prestação de serviços pelas empresas PGS Geophysical AS e Brascrew.
- D) 22207001 Recibos a favor da empresa Petroleun Geo services.
- E) 22206001 serviços ( Petroleum Geo Services )

A	B	C	D
CONTABILIDADE			
EMPRESA	CONTA	HISTÓRICO	
PGS FALCON	22205003	AFRETAMENTO	38.035.182,90
PGS EXPLORATION	22206003	JUROS	4.139.341,98
PGS GEOPHYSICAL	22206005	JUROS	4.393.340,07
PGS GEOPHYSICAL	22206005	CUSTO TRIPULAÇÃO	6.915.487,80

2 - "Informar de forma pormenorizada as definições de dados sísmicos coletados pela empresa contratada, bem como os procedimentos técnicos utilizados pelas empresas contratadas para obtenção dos referidos dados sísmicos, tais como instrumentos de registros, tipo de capacitação dos profissionais utilizados, etc. Ou seja, todo o ciclo operacional detalhado empregado pela empresa contratada."

O interessado atendeu em parte a referida intimação ensejando a emissão de novo Termo de Intimação (fls. 64-65).

Em seguida, a autoridade fiscal apresentou sua análise e conclusão sobre os seguintes contratos e operações realizados pelo interessado, bem como os efeitos tributários deles oriundos.

Com isso, foram efetuados os lançamentos tributários de CIDE em epígrafe.

Cabe dizer que dessa ação fiscal resultou também a lavratura de Autos de Infração de IRRF e PIS/COFINS-Importação, os quais são objeto do processo administrativo fiscal de nº 10872.720332/2017-55.

O interessado foi cientificado do Auto de Infração em 31/08/2017 (fls.

121-122), e, irrisignado, apresentou, em 02/10/2017, impugnação de fls. 357 e ss.

Sua contestação foi dividida em 5 partes, conforme segue:

- (i) a primeira relativa à impossibilidade da exigência de CIDE sobre afretamento de embarcações, haja vista a falta de previsão legal para tanto;
- (ii) a segunda relativa à impossibilidade de exigência de CIDE sobre o mero lançamento contábil de valores a serem pagos a empresas do exterior, por inocorrência do fato gerador de tal contribuição;
- (iii) a terceira relativa à necessidade de haver transferência de tecnologia ao exterior para exigência de CIDE;
- (iv) a quarta relativa à necessidade de exclusão do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) da base de cálculo da CIDE; e
- (v) a quinta relativa à impossibilidade de cobrança de multa de ofício e juros de mora sobre os lançamentos relativos ao afretamento, em vista do artigo 100 do Código Tributário Nacional.

A empresa informa que tem como objeto social a aquisição e comercialização, mediante cessão de direito de uso, de dados sísmicos obtidos em águas marinhas brasileiras, para empresas que atuam no setor de petróleo e gás no Brasil.

Assim, para adquirir os dados sísmicos que posteriormente serão comercializados, necessita da utilização de navios que percorram o trajeto objeto da pesquisa sísmica para coleta de dados.

Deste modo, celebrou com a empresa PGS Falcon contrato de afretamento de embarcação para levantamento de dados sísmicos, isto é, aluguel de embarcação devidamente equipada para a realização da atividade.

Acrescenta que a embarcação alugada, denominada Ramform Sovereign, teve seu ingresso e permanência no país em observância à legislação marítima e tributária aplicável, com a devida autorização das autoridades competentes.

Prosseguindo em seus argumentos, afirma que a autoridade fiscal equivocadamente concluiu que o afretamento contratado corresponderia à prestação de serviço técnico especializado, (i) em razão das características da embarcação, (ii) por ter sido celebrado um contrato de prestação de serviços de tripulação e manutenção de embarcação entre a Impugnante e a empresa PGS Geophysical e (iii) por supostamente não haver transporte de carga ou passageiros.

Ou seja, a autoridade fiscal pretendeu alterar a natureza jurídica do contrato de afretamento transformando-o indevidamente em contrato de prestação de serviços.

Em seguida, trata da natureza do contrato explicando que contratos de afretamento são espécies do gênero “contratos de aluguel”, que têm por objeto uma obrigação de dar a qual consiste na disponibilização temporária de determinado bem, a ser utilizado por terceiro durante um determinado período, mediante pagamento de contraprestação.

No caso em tela, segundo diz, o contrato consiste na disponibilização de embarcação, pelo qual o detentor cede temporariamente o seu uso para o afretador, que a utilizará com total liberdade, assumindo sua posse e controle mediante o pagamento de um aluguel.

Assim, tal situação se enquadraria na definição de contrato de afretamento a casco nu, dada pela Lei nº 9.432/1997, conforme segue:

Art. 2º Para os efeitos desta Lei, são estabelecidas as seguintes definições:

I - afretamento a casco nu: contrato em virtude do qual o afretador tem a posse, o uso e o controle da embarcação, por tempo determinado, incluindo o direito de designar o comandante e a tripulação; (...)

No entanto, argumenta que apesar de estar evidenciado se tratar de contrato de afretamento, a autoridade fiscal buscou desqualificar o contrato alegando infundadamente que tal contrato corresponderia a um contrato de prestação de serviços em razão das características da embarcação afretada, pela natureza da atividade desenvolvida pela Impugnante (qual seja, aquisição de dados sísmicos) e pelo fato de haver a contratação em separado da prestação de serviços de tripulação.

Neste ponto, defende que o fato da embarcação ser utilizada para a aquisição de dados sísmicos em nada descaracteriza o afretamento. Explica que, no presente caso, houve de fato a contratação de um afretamento e, também, a contratação da prestação de um serviço. Todavia, diferentemente do que pretendem as autoridades fiscais, não se pode desconsiderar por completo a existência do afretamento, alegando-se que ambos os contratos -

de afretamento e de serviço - supostamente se fundiram em um só, devendo todos os rendimentos das empresas do exterior serem tributados como a prestação de um serviço especializado.

Com o intuito de corroborar sua defesa e demonstrar a inexistência de prestação de serviço oriunda deste contrato, apresenta explicação sobre o processo de aquisição de dados sísmicos.

Todavia, considerando a segunda alegação da autoridade fiscal, de que o contrato de afretamento se funde com o contrato de prestação de serviço celebrado com a empresa PGS Geophysical, a defesa traz argumentos a fim de demonstrar que o

contrato de afretamento é autônomo, e, conseqüentemente, não procede a conclusão da Fiscalização.

Alega que realizou o afretamento a casco nu da embarcação Ramform Sovereign, sendo essa modalidade definida como: "contrato em virtude do qual o afretador [a Impugnante] tem a posse, o uso e o controle da embarcação por tempo determinado, incluindo o direito de designar o comandante e a tripulação" (Lei nº 9.432/97, artigo 2º, I).

Explica que o contrato de afretamento a casco nu tem natureza de alocação, e, no caso, a Impugnante passou a fazer a gestão náutica e comercial da embarcação.

Quanto à gestão náutica, optou por terceirizá-la, contratando a empresa PGS Geophysical para prestar serviços de operação e navegação; logo, o comandante e a tripulação são empregados do afretador, controlados pelo afretador.

Prossegue reproduzindo cláusulas do contrato com a PGS Geophysical que demonstram que essa foi contratada para prestar serviços de operação e navegação.

Argui, no entanto, que a Fiscalização concluiu, equivocadamente, que o afretamento e a prestação de serviços tratariam supostamente de uma só contratação, cujo fundamento econômico seria o serviço de produção de dados sísmicos, tendo havido artificial bipartição dos contratos a fim de evitar a incidência da CIDE e demais tributos incidentes sobre remessas de rendimentos de serviços ao exterior.

Tal conclusão se pautou nos seguintes pontos:

Defende, porém, que os elementos indicados não têm o condão de desconfigurar a existência autônoma do contrato de afretamento, sendo tais fatos coerentes, e se justificam por conta de seu propósito.

Afinal, nada mais lógico do que o referido contrato de prestação de serviços tivesse previsão de vigência durante o prazo de uso da embarcação, tendo em vista que a gestão náutica foi tercerizada, tornando-se incumbência da PGS Geophysical fornecer a tripulação necessária à operação e navegação da embarcação, bem como a tripulação de técnicos aptos a substituir e reparar quaisquer peças avariadas do navio. Sendo que a referida navegação deveria seguir os parâmetros de navegação indicados no mapeamento preparado pelos geólogos e geofísicos brasileiros contratados pela Impugnante.

Assegura, portanto, que o contrato de afretamento e o contrato de prestação de serviços com PGS Geophysical não se confundem, apresentando ainda outros aspectos destes contratos a fim de comprovar o alegado, como:

- não há cláusula prevendo eventual responsabilização solidária entre a fretadora e a prestadora de serviços;
- ainda que ocorra a rescisão do contrato de prestação de serviços, o contrato de afretamento continua vigente, porém, a rescisão no contrato de afretamento implica rescisão do contrato de prestação de serviços;
-

é a impugnante e não a PGS Falcon (fretadora) que figura como cosegurada no contrato de prestação de serviços; - não há qualquer cláusula no contrato de prestação de serviços prevendo eventual responsabilização solidária entre a fretadora e a prestadora de serviços; - a fretadora receberá remuneração calculada de acordo com uma taxa diária, enquanto a prestadora de serviço apenas receberá remuneração nos dias em que houver a efetiva prestação do serviço; Ademais, esclarece que terminado o contrato de prestação de serviços, a impugnante pode realizar diretamente as atividades relativas à operação e navegabilidade da embarcação afretada, e, tal hipótese não teria qualquer impacto no contrato de afretamento, o qual continuaria a existir e ser necessário, evidenciando sua autonomia.

Conclui assim, que cada contrato tem suas particularidades e são autônomos, coexistindo de forma independente e com objetos diversos, ainda que conexos e com execução simultânea.

Acrescenta que o contrato de afretamento foi analisado pela Receita Federal do Brasil (RFB), e, após aceitá-lo como um contrato de locação, emitiu Atos Declaratórios Executivos concedendo o Repetro à embarcação importada pela impugnante, sendo tal concessão um reconhecimento de que o contrato em tela é um afretamento.

Destaca ainda, que a Declaração de Importação da embarcação expressamente prevê a suspensão de PIS/COFINS-Importação.

Portanto, não pode agora a mesma RFB reanalisar o mesmo contrato e tratá-lo como um contrato de prestação de serviço, visto que tal procedimento enseja afronta a diversos princípios do Direito, como o da segurança jurídica, o da moralidade administrativa, o da boa-fé objetiva, o da eficiência e o da proteção da confiança legítima.

Outro ponto defendido pelo interessado é de que a própria legislação fiscal legitima a execução simultânea de contratos de afretamento com contratos de prestação de serviços.

Explica que a Instrução Normativa nº 844/08, relativa ao Repetro, expressamente previa a necessidade de execução simultânea de contratos de afretamento com contratos de prestação de serviços para fins de concessão do Repetro em certas situações.

Assim, é forçoso concluir que a execução simultânea em tela é legítima, não podendo servir de justificativa às autoridades fiscais para desqualificar o contrato de afretamento, fazendo crer que se trata de um contrato de serviço.

Lembra ainda que a Lei 9.481/97, com alterações da Lei nº 13.043/14 e MP nº 795/17, regulamentaram a execução simultânea desses tipos de contrato o que confirma a regularidade dessa forma de contratação.

Logo, não cabe às autoridades autuantes transformar o contrato de afretamento em contrato de prestação de serviço técnico para tributá-lo como tal.

Em seguida, traz argumentos no que toca ao alcance da alíquota zero para o afretamento.

Expõe que a Fiscalização entendeu que o contrato celebrado com a empresa PGS Falcon não seria um contrato de afretamento, pois os contratos de afretamento somente podem ter por objeto o aluguel de navios para transporte de carga ou passageiros, o que não ocorreu no caso.

Contesta tal entendimento, primeiramente, porque no caso em tela o navio, para o levantamento de dados sísmicos, está em constante deslocamento transportando pessoas, bem como materiais e equipamentos empregados nessa atividade, ou seja, carga.

Além disso, ainda que não efetuasse o transporte de carga e pessoas, o contrato permaneceria sendo contrato de afretamento.

Citando o art. 1º, I, da Lei nº 9.481/97, afirma que a alíquota zero de IRRF é estabelecida de modo amplo para qualquer embarcação, sem qualquer restrição quanto ao tipo, emprego e finalidade, podendo tal dispositivo ser aplicado por analogia ao presente processo.

Acrescenta que a própria COSIT, através da Solução de Consulta nº 225/2014, entendeu que a alíquota zero de IRRF é aplicável à remessa para pagamento de afretamento de embarcação de qualquer tipo.

Conclui assim, que a circunstância de empregar a embarcação em atividades sísmicas não descaracteriza a natureza do afretamento.

Ainda nesta questão, com o intuito de corroborar seus argumentos, informa o seguinte:

Além dos argumentos já trazidos a fim de evidenciar a impossibilidade de exigência de CIDE, neste item o impugnante apresenta um outro motivo pelo qual o auto de infração deve ser cancelado.

Aponta que na autuação, o Auditor-Fiscal considerou certos lançamentos contábeis efetuados em contas do passivo, referentes a valores a serem pagos no futuro, como fato gerador de CIDE.

O interessado argumenta que de acordo com o Termo de Verificação Fiscal, a base legal para a cobrança da CIDE seria o art. 2º, §3º, da Lei nº 10.168/00.

Todavia, esse dispositivo legal prevê que a contribuição em tela incidiria sobre "as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior", pela remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica.

Portanto, percebe-se que em todas as hipóteses de incidência tributária deve ocorrer a efetiva disponibilização econômica dos rendimentos ao beneficiário do

exterior, ou seja, um desembolso financeiro em favor do beneficiário não-residente.

Deste modo, contesta o procedimento fiscal adotado, argüindo que o mero crédito contábil por si só não constitui o fato gerador desse tributo.

Ressalta que, conforme o regime de competência, os custos e despesas devem ser reconhecidos contabilmente na medida em que incorridos, independentemente do efetivo desembolso financeiro que acarretam.

Segundo esse regime, as empresas devem registrar suas obrigações sempre antes do seu efetivo desembolso financeiro, ou seja, o registro contábil de uma obrigação sempre será realizado anteriormente ao pagamento, emprego, remessa, crédito ou entrega dos rendimentos.

Porém, para fins de incidência da CIDE, deve haver a efetiva disponibilização econômica do rendimento em favor do não-residente, pois a sistemática desse tributo é a mesma aplicável aos rendimentos devidos a pessoas físicas, ocorrendo a tributação com base no regime de caixa.

Cita decisão do Carf para corroborar seus argumentos, assegurando, assim, que tais exigências fiscais devem ser canceladas.

Informa que nos anos de 2015 a 2017 efetuou a remessa de rendimentos às empresas PGS Geophysical e PGS Data Processing, recolhendo todos os tributos incidentes sobre tais rendimentos, logo, por mais esse motivo, deve haver o cancelamento do auto de infração quanto a esse tocante.

Alega que ainda que se admitisse a possibilidade de se considerar a existência/contratação de prestação de serviços, não haveria a incidência da CIDE em decorrência da inexistência de transferência de tecnologia na prestação do serviço.

Nesse aspecto, explica que a Lei nº 10.168/00 que institui a CIDE no ordenamento jurídico, foi modificada pela Lei nº 10.332/01 que acrescentou um novo parágrafo ao artigo 2º, incluindo "serviços técnicos e de assistência" como fatos geradores da CIDE; informando ainda, que a definição de "serviços técnicos" está prevista no art. 17 da Instrução Normativa SRF nº 252/02.

Argui que ao aplicar a lei, deve-se interpretá-la de acordo com a finalidade a que a contribuição foi instituída, no caso, finalidade nitidamente regulatória, em que se visa tributar os contribuintes demandantes de tecnologia importada, com o objetivo de desestimular a aquisição de tecnologia estrangeira, e, conseqüentemente, estimular o desenvolvimento de tecnologia no país.

Logo, defende que a interpretação do conceito de "serviço técnico" deve ser interpretado à luz da finalidade da Lei nº 10.168/00, portanto, apenas os serviços técnicos que envolvam a transferência de tecnologia estão sujeitos à incidência da CIDE.

Ademais, assevera que o artigo 2º-A da Lei nº 10.168/00 deve ser interpretado em conformidade com o "caput" do artigo 2º, com isso, conclui que seja pela interpretação teleológica, seja pela interpretação sistemática, para a incidência da CIDE é necessário que os contratos referentes a prestação de serviços técnicos impliquem em transferência de tecnologia.

Acrescenta ainda, que, atendo-se apenas ao teor da previsão expressa contida no artigo 17 da IN nº 252/02, não caberia a incidência da CIDE, visto que não no caso não há qualquer profissional liberal ou de artes e ofícios.

A defesa questiona a inserção do IRRF na composição da base de cálculo da CIDE, arguindo que não há previsão legal nesse sentido.

Ressalta que nas situações em que o legislador pretendeu que não houvesse a dedução do IRRF para fim de apuração da base de cálculo de outro tributo, ele foi expresso nesse aspecto, como, por exemplo, no art. 7º, II, da Lei nº 10.865/2004, que assim dispõe (grifos do interessado):

Lei nº 10.865/2004 Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. (...)

CAPÍTULO IV DA BASE DE CÁLCULO Art. 7º A base de cálculo será: (...)

II - o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso II do caput do art. 3º desta Lei.

Desse modo, argumenta que:

Ainda que se considere corretos os lançamentos dos tributos sobre os valores de afretamento, defende o cancelamento da multa de ofício e dos juros de mora. Alega que a proibição de comportamentos contraditórios por parte da Fiscalização é uma garantia do contribuinte, portanto, em havendo a observância pelo sujeito passivo de normas complementares estabelecidas no art. 100 do CTN, a autoridade autuante fica impedida de impor penalidades e juros de mora sobre os tributos lançados.

SEÇÃO III Normas Complementares Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Assim, argui que o Ato Declaratório Executivo da própria RFB concedendo o Repetro com base no contrato de afretamento, deve ser considerado como uma norma complementar, ou, ao menos uma prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas, e, conseqüentemente, devem ser cancelados os juros de mora e multa de ofício vinculados à CIDE lançada sobre os valores de afretamento.

Após todos os argumentos apresentados, finalizou a peça impugnatória pleiteando o cancelamento total do crédito tributário exigido.

É o relatório

A impugnação foi julgada improcedente pela 15ª Turma da DRJ/RJO, em sessão de 27 de fevereiro de 2019, tendo sido proferido o Acórdão, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO -

CIDE Ano-calendário: 2013 ARTIFICIALIDADE DA BIPARTIÇÃO DOS CONTRATOS DE "AFRETAMENTO" DE EMBARCAÇÃO SÍSMICA E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE LEVANTAMENTO DE DADOS SÍSMICOS.

REALIDADE MATERIAL. CONTRATO ÚNICO.

A bipartição dos serviços de levantamento de dados sísmicos em contratos de afretamento de embarcação sísmica e de prestação de serviços propriamente dita é artificial e não retrata a realidade material das suas execuções. O fornecimento dos equipamentos é parte integrante e indissociável aos serviços contratados, razão pela qual se trata de um único contrato de prestação de serviços técnicos.

FATO GERADOR. MOMENTO DE OCORRÊNCIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO TÉCNICO POR RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. CRÉDITO CONTÁBIL.

Considera-se ocorrido o fato gerador da Cide no momento da prestação de serviços técnicos realizados por residentes ou domiciliados no exterior, ocasião em que o tomador dos serviços reconhece contabilmente a obrigação contraída, configurando-se a aquisição da disponibilidade jurídica da renda por parte do beneficiário.

O crédito contábil tem por finalidade o registro de um evento econômico que ensejou o fato gerador do tributo, e constitui meio de prova do fato tributável.

CIDE. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO IMPOSTO RETIDO NA FONTE. ÔNUS ASSUMIDO PELA FONTE PAGADORA.

O Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide-Remessas) instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de

dezembro de 2000, nas hipóteses em que esta seja devida, ainda que a fonte pagadora brasileira tenha assumido o ônus do imposto.

**HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DA CIDE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO TÉCNICO. PRESCINDIBILIDADE DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA** A incidência da CIDE na contratação de serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior prescinde da ocorrência de transferência de tecnologia, de acordo com o §2º do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO** Ano-calendário: 2013  
**MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. INAPLICABILIDADE EM VIRTUDE DA OBSERVÂNCIA ÀS NORMAS COMPLEMENTARES DAS LEIS. INOCORRÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE DECISÃO ADMINISTRATIVA COM EFICÁCIA NORMATIVA. INEXISTÊNCIA DE PRÁTICAS REITERADAMENTE OBSERVADAS PELAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS A VALIDAR O PROCEDIMENTO DA EMPRESA.**

A observância das normas complementares das leis, como decisões com eficácia normativa e práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

O ato administrativo normativo é aquele que contém determinações gerais e abstratas, como o objetivo de que se tenha a correta aplicação da lei, incidindo sobre todos os fatos previstos no mesmo de maneira abstrata.

Todavia, o ato declaratório executivo, quando observado os requisitos previstos em norma infralegal, é considerado como ato administrativo decisório, que tem por objetivo a interpretação e aplicação de normas ao caso concreto, logo, não está enquadrado como norma complementar à lei.

Quanto à prática reiterada pelas autoridades administrativas no sentido de validar certa atuação do contribuinte, não houve tal constatação, ao contrário, verificou-se que por mais de uma vez, em períodos anteriores, a empresa sofreu autuação.

**Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido**

A referida decisão foi objeto de Recurso Voluntário, no qual a Recorrente alega, em síntese:

Impossibilidade de exigência de CIDE sobre o afretamento de embarcações, pelas seguintes razões:

- (i) ausência de prestação de qualquer serviço pela PGS Falcon, pois contratos de afretamento são espécies do gênero “contratos de aluguel”, que têm por objeto obrigação de dar;
- (ii) legitimidade da execução simultânea de contrato de afretamento com contrato de prestação de serviço e a necessidade de aplicação do art. 1º, § 12, da Lei 9.481/1997 ao presente caso;

- (iii) preservação da segurança jurídica e proibição de comportamento contraditório, considerando-se a análise dos contratos pelas autoridades fiscais em 2012 e a impossibilidade de sua requalificação em momento posterior;
- (iv) existência autônoma do contrato de afretamento, ressaltando-se que não há prestação de serviços de dados físicos, uma vez que a definição dos parâmetros necessários a essa aquisição é feita pela recorrente e os registros dos dados é feito de forma automática pelo navio;
- (v) nulidade do lançamento relativo ao afretamento, por erro na quantificação da base de cálculo, uma vez que não poderia haver a desconsideração completa do conteúdo econômico do contrato de afretamento;
- (vi) impossibilidade de requalificação do negócio jurídico sem a indicação de uma patologia que invalide a manifestação de vontade; (vii) o aluguel da embarcação decorre da necessidade de transporte e locomoção dos materiais e das pessoas envolvidas na coleta de dados sísmicos e a própria Administração Tributária já entendeu que a alíquota zero de IRRF é aplicável a qualquer remessa de pagamento de afretamento de embarcação;

Impossibilidade de exigência de CIDE sobre lançamentos contábeis:

a autuação não tem como referência a remessa de valores ao exterior, mas lançamentos contábeis em contas de passivo da recorrente, em relação aos quais não houve efetiva disponibilização econômica de rendimentos a beneficiário no exterior. Além disso, nos anos de 2015, 2016 e 2017, a recorrente efetuou a remessa de rendimentos às empresas PGS Geophysical e PGS Data Processing, ocasião em que recolheu todos os tributos incidentes, o que deveria ser alocado em relação aos montantes autuados;

Impossibilidade de exigência da CIDE por não haver serviços técnicos envolvendo transferência de tecnologia: dada a finalidade regulatória da CIDE, cujo objetivo é de desestimular a aquisição de tecnologia estrangeira, essa contribuição deve incidir apenas no caso de remessas atinentes a contratos que impliquem transferência de tecnologia;

Necessidade de exclusão do IRRF da base de cálculo da CIDE: além de ferir a Constituição Federal, a inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE não estaria prevista na Lei 10.168/2000. Ademais, quando o legislador pretendeu que não houvesse dedução do IRRF da base de cálculo de outro tributo ele o fez expressamente, como no art. 7º, II, da Lei 10.865/2004;

Cancelamento de multa de ofício e juros de mora sobre tributos lançados com base nos valores relativos ao afretamento: a Administração vem concedendo, há anos, o REPETRO à recorrente, o que caracteriza a hipótese contemplada no art. 100 do CTN.

Nas contrarrazões, foram apresentadas as seguintes alegações pela PGFN:

2) Conceito de serviço à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Superação, no âmbito tributário, da classificação das obrigações sob o enfoque civilista.

O interesse da recorrente, enquanto contratante, sempre foi o de obter essa prestação de fato, e não o uso e fruição da coisa. É o que será debatido com mais detalhes em tópicos posteriores.

3) Da suposta solução dada pela Lei 13.586/2017

É possível, então, fixar uma PRIMEIRA PREMISA: A LEGISLAÇÃO CRIOU BENEFÍCIO DE ALÍQUOTA ZERO APENAS SOBRE O IRRF INCIDENTE SOBRE AFRETAMENTOS, NOS PERCENTUAIS POR ELA ESTABELECIDOS.

Isso permite fixar uma SEGUNDA PREMISA: A INCIDÊNCIA DE IRRF SOBRE O EXCEDENTE DO AFRETAMENTO, NOS CASOS DE CONTRATOS QUE DESCUMPREM O PERCENTUAL MÁXIMO DE 80%, É UM BENEFÍCIO LEGAL QUE PRECISOU DE PREVISÃO EXPRESSA EM LEI.

Uma TERCEIRA PREMISA: A LEI QUE ESTIPULOU ALIQUOTA ZERO DE IRRF PARA BIPARTIÇÃO DE CONTRATOS DE AFRETAMENTO E SERVIÇOS CRIOU UM BENEFÍCIO FISCAL QUE, PORTANTO, DEVE SER INTERPRETADO RESTRITIVAMENTE E NÃO POSSUI QUALQUER VALOR INTERPRETATIVO.

QUARTA PREMISA: A PARTIR DE 2018 O PERCENTUAL MÁXIMO DE AFRETAMENTO, ACEITO PELA LEGISLAÇÃO PARA FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL DE ALÍQUOTA ZERO NO IRRF É DE 65%.

QUINTA PREMISA: O DIREITO DE PAGAR TRIBUTO COM BASE NO ESQUEMA 80/20, PARA AUTUAÇÕES RELATIVAS A FATOS GERADORES ANTERIORES A 31 DE DEZEMBRO DE 2014, SOMENTE EXISTE EM RELAÇÃO AO IRRF, PARA OS CONTRIBUINTES QUE ADERIRAM AO PARCELAMENTO E CUMPRIRAM A EXIGÊNCIA DE DESISTÊNCIA EXPRESSA DOS PROCESSOS JUDICIAIS E ADMINISTRATIVOS.

4) Jurisprudência do CARF sobre a existência de bipartição artificial nos contratos de afretamento celebrados pela empresa PGS Investigação Petrolífera Ltda.

5) Objeto do contrato bipartido artificialmente: prestação de serviços de levantamento de dados sísmicos. Inexistência de contrato de afretamento autônomo.

Acrescente-se que a PGS Geophysical AS – prestadora dos serviços de tripulação, manutenção e dados sísmicos – é, juntamente com a empresa Petroleum Geo-Services, a proprietária gerente e operadora da embarcação fretada.

6) Conceito de embarcação para fins de afretamento.

O artigo 2º da Lei nº 9.537/97, por sua vez, traz conceito legal que distingue “embarcação” de “plataforma”:

Art. 2º Para os efeitos desta Lei, ficam estabelecidos os seguintes conceitos e definições:

[...]

V - Embarcação - qualquer construção, inclusive as plataformas flutuantes e, quando rebocadas, as fixas, sujeita a inscrição na autoridade marítima e suscetível de se locomover na água, por meios próprios ou não, transportando pessoas ou cargas;

[...]

XIV - Plataforma - instalação ou estrutura, fixa ou flutuante, destinada às atividades direta ou indiretamente relacionadas com a pesquisa, exploração e exploração dos recursos oriundos do leito das águas interiores e seu subsolo ou do mar, inclusive da plataforma continental e seu subsolo;

o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias aloca as embarcações nos itens 89.01 a 89.04 e 89.06 e as chamadas estruturas flutuantes nas posições 89.05 e 89.07.

Segundo as Notas Explicativas do Sistema, as plataformas de perfuração ou de exploração, flutuantes ou submersíveis são alocadas no item 89.05, de modo que não consistem em embarcações.

o capítulo 89 da NESH abrange tanto embarcações quanto estruturas flutuantes. Fica bastante claro da distribuição da classificação, o item 89.05 diz respeito a estruturas flutuantes, não embarcações.

7) REPETRO e descabimento da aplicação dos arts. 109 e 110 do CTN.

As legislações do REPETRO e a do IRRF, como visto anteriormente, não legitimam a bipartição contratual como feita pela RECORRENTE. Elas apenas demonstram que é possível a realização de serviços de prospecção feitos por empresa distinta da afretadora, mas desde que os contratos sejam realmente dotados de autonomia,

8) Da alegada exigência da CIDE-remessas sobre lançamentos contábeis.

A autuação alcançou os valores creditados ao residente no exterior, com base na escrituração contábil examinada, procedimento que ostenta absoluto respaldo normativo.

9) Fato gerador da CIDE e desnecessidade de transferência de tecnologia.

A CIDE não é devida, então, unicamente, quando há transferência de tecnologia, incidindo, também, sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residentes ou domiciliados no exterior a título de royalties devidos pelo licenciamento para exploração de direitos autorais – obras cinematográficas e televisivas, bem como sobre os valores pagos, creditados,

entregues, empregados ou remetidos ao exterior como contraprestação por serviços técnicos e administrativos, independentemente de os contratos relativos a tal licença estarem atrelados àquela transferência.

10) Base de cálculo da CIDE – inclusão do IRRF.

Quando a Lei nº 10.168/2000, alterada pela Lei 10.332/2001, determina, no seu artigo 2º, a incidência da CIDE sobre os VALORES pagos, creditados, entregues, empregados ou remetido ao exterior, em contraprestação dos serviços técnicos contratados, o que se quer dizer é que tais valores se referem ao VALOR BRUTO DA OPERAÇÃO, sem levar em conta os custos da pessoa jurídica contratada.

11) Ausência de denúncia espontânea.

Não bastasse isso, a decisão de primeira instância não merece reparos, uma vez que, “quanto às remessas indicadas na planilha de fls. 518, as quais possuem os valores mais elevados dentre as tabelas apresentadas, é possível verificar que foram recolhidos em data posterior à ciência do Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 58-59), o que seria mais uma razão para refutar a alegação de ocorrência de denúncia espontânea” (fl. 692).

12) Conclusão.

Ante o exposto, requer a União seja negado provimento ao Recurso Voluntário, mantendo-se a decisão recorrida.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira **Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**, Relatora.

### **Da admissibilidade**

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

### **Do pedido de nulidade do lançamento relativo ao afretamento por erro na quantificação da base de cálculo**

A recorrente reitera que a embarcação é bastante específica, fornecida com diversos equipamentos necessários ao levantamento dos dados sísmicos, tendo um altíssimo valor, conforme inclusive reconheceu o auto de infração. Por tal motivo, o contrato de afretamento estipulou a cobrança de uma taxa por dia de uso da embarcação, exatamente como em um contrato de aluguel, de US\$ 187.000,00/dia pelo uso da embarcação:

Todavia, sem qualquer fundamentação, referidos valores foram integralmente desconsiderados pela fiscalização e tratados, de uma maneira só, como remuneração de serviço.

143. Ocorre que tal procedimento está em dissonância com a lei e decisões administrativas (até mesmo em primeira instância!), que validam a existência da execução simultânea de contrato de afretamento e de prestação de serviços, bem como entendem ser impossível haver a desconsideração por completo do conteúdo econômico do contrato de afretamento. Em outras palavras, ainda que se entenda que o valor atribuído aos serviços seria artificial, não é possível ignorar que o afretamento tem substância econômica, sendo impossível tributá-lo como serviço.

144. Com efeito, há diversas decisões, inclusive da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Florianópolis, que, além de legitimarem a execução simultânea de afretamento com prestação de serviços, confirmam não ser possível haver a desconsideração por completo do conteúdo econômico do contrato de afretamento, sendo necessário realizar no mínimo uma segregação. Exemplificativamente, vejamos a decisão da DRJ-Florianópolis:

“Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE Data do fato gerador: 2011, 2011, 2011, 2011, 2011, 2011, 2011, 2011, 2011, 2011, 2011, 2011, 2011, 2011, 2011, 2011, 2011 CONTRATO DE AFRETAMENTO E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. EXECUÇÃO SIMULTÂNEA.

Mesmo antes da alteração promovida pela Lei nº 13.043, de 2014, é legítima a celebração de contratos de afretamento e de prestação de serviços com execução simultânea, por parte de um único concessionário de exploração de petróleo e gás.

CONTRATO DE AFRETAMENTO. PREVISÃO DE SERVIÇOS. A previsão de serviços relacionados à navegação e à manutenção da própria embarcação afretada não altera a natureza de afretamento do contrato, nas modalidades por tempo ou por viagem.

TRANSFERÊNCIA MALICIOSA DE VALORES DO CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA O DE AFRETAMENTO. NECESSIDADE DE DETERMINAÇÃO Se a fiscalização entender que há transferência maliciosa de valores do contrato de prestação de serviços para o de afretamento, ela deve determinar ou, ao menos, estimar os valores transferidos, e não simplesmente desconsiderar por completo o conteúdo econômico do contrato de afretamento e lançar todo os valores contratados como se decorrentes da prestação de serviços fossem.” (Decisão nº 39.244, de 17/02/2017) (grifamos).

145. De se registrar, inclusive, que a decisão de piso acima veio a ser confirmada pelo E. CARF no julgamento que culminou com a lavratura do Acórdão nº 3301-004.592, de 17/04/2018:

“Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE Data do fato gerador: 06/05/2011, 27/06/2011, 07/07/2011, 20/07/2011, 12/09/2011, 19/10/2011, 29/11/2011, 16/12/2011, 27/12/2011, 29/12/2011 CONTRATO DE AFRETAMENTO E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. EXECUÇÃO SIMULTÂNEA.

Mesmo antes da alteração promovida pela Lei nº 13.043/2014, é legítima a celebração de contratos de afretamento e de prestação de serviços com execução simultânea, por parte de um único concessionário de exploração de petróleo e gás. CONTRATO DE AFRETAMENTO. PREVISÃO DE SERVIÇOS. A previsão de serviços relacionados à navegação e à manutenção da própria embarcação afretada não altera a natureza de afretamento do contrato, nas modalidades por tempo ou por viagem. TRANSFERÊNCIA MALICIOSA DE VALORES DO CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA O DE AFRETAMENTO.

NECESSIDADE DE DETERMINAÇÃO. Se a fiscalização entender que há transferência maliciosa de valores do contrato de prestação de serviços para o de afretamento, ela deve determinar ou, ao menos, estimar os valores transferidos, e não simplesmente desconsiderar por completo o conteúdo econômico do contrato de afretamento e lançar todo os valores contratados como se decorrentes da prestação de serviços fossem.

Recurso de Ofício Negado. (...)

Trata-se de recurso de ofício contra o Acórdão nº 07-39.244, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Florianópolis. (...)

Parece-me muito claro que os valores que teriam migrado maliciosamente dos contratos de serviços para os de afretamento (se é que isso aconteceu) não foram identificados (nem ao menos estimados) no Termo de Verificação porque a Autoridade Fiscal entendeu que se tratava ‘de uma só contratação, cujo fundamento econômico é o serviço de produção de petróleo de petróleo e gás natural’. Em outras palavras, considerando que no presente caso foi adotada a premissa de que inexistia afretamento autônomo, para a Autoridade Fiscal tudo o que foi pago às contratadas o foi a título de contraprestação de serviços, de modo que, sob essa premissa, realmente não fazia sentido determinar qual seria o valor realmente devido para algo que não existia (o afretamento).

O problema é que essa premissa ruiu. Existem, sim, contratos de afretamento no presente caso, inclusive com amparo na própria legislação tributária, conforme já demonstrado neste Voto. Desse modo, se é que houve transferência maliciosa dos valores contratados da prestação de serviços para o afretamento, ela deveria ter sido determinada.

Isso posto, há que se concordar com a Impugnante quando afirma que ‘a Fiscalização não poderia ter simplesmente considerado que todos os valores pagos a título de afretamento correspondem a uma remuneração pela prestação

de serviços (como se o afretamento não tivesse nenhum valor econômico)'.” (grifamos)

146. Ademais, outras recentíssimas decisões do CARF são no sentido de que a d. fiscalização não pode desconsiderar o conteúdo econômico do afretamento, tributando-o integralmente como um serviço. Vejamos:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011 REPETRO. BIPARTIÇÃO DOS CONTRATOS DE "AFRETAMENTO" DE PLATAFORMA E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. POSSIBILIDADE. Não há qualquer ilegalidade ou artificialidade no simples fato da empresa habilitada ao REPETRO contratar, separadamente, o afretamento de plataforma e a prestação do serviço de exploração de petróleo. Se existe planejamento tributário abusivo, este deve ser plenamente demonstrado na autuação.

BIPARTIÇÃO DOS CONTRATOS DE "AFRETAMENTO" DE PLATAFORMA E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. PLANEJAMENTO ABUSIVO. BASE DE CÁLCULO. Caso comprovada a ocorrência de um planejamento tributário abusivo, a base de cálculo do lançamento não pode exceder ao valor comprovadamente desviado, de forma simulada, de um contrato para o outro. Recurso Voluntário Provido.” (Acórdão CARF nº 3401-005.921, de 25/02/2019) (grifamos)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – CIDE Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011 REPETRO. BIPARTIÇÃO DOS CONTRATOS DE "AFRETAMENTO" DE PLATAFORMA E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. POSSIBILIDADE. Não há qualquer ilegalidade ou artificialidade no simples fato da empresa habilitada ao REPETRO contratar, separadamente, o afretamento de plataforma e a prestação do serviço de exploração de petróleo. Se existe planejamento tributário abusivo, este deve ser plenamente demonstrado na autuação.

BIPARTIÇÃO DOS CONTRATOS DE "AFRETAMENTO" DE PLATAFORMA E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. PLANEJAMENTO ABUSIVO. BASE DE CÁLCULO. Caso comprovada a ocorrência de um planejamento tributário abusivo, a base de cálculo do lançamento não pode exceder ao valor comprovadamente desviado, de forma simulada, de um contrato para o outro. Recurso Voluntário Provido.” (Acórdão CARF nº 3401-005.806, de 29/01/2019)

Nesse sentido, a recorrente reitera que houve uma falha da fiscalização em identificar o que entende ser a efetiva base de cálculo da CIDE:

Ao invés de tributar integralmente todos os valores de afretamento, o que torna nulo o auto de infração. Subsidiariamente, é de se registrar que, mesmo no mérito, em razão da não segregação dos valores referentes aos serviços daqueles referentes ao afretamento, a autuação não merece prosperar pelo mesmo motivo acima (a falha da fiscalização em identificar o que entende ser a efetiva base de

cálculo da CIDE). Com efeito, a autuação fiscal não indica uma única patologia que supostamente levaria à invalidade do negócio jurídico, devendo, portanto, serem mantidos os efeitos que lhe são próprios.

Afinal, a autoridade fiscal não apontou nenhuma ilegalidade concreta na contratação realizada; ao revés, limitou-se a levantar ilações sobre cláusulas contratuais, sem, contudo, explicitar qual o fundamento legal para a requalificação do negócio jurídico.

A fim de requalificar o negócio jurídico, transformando o afretamento em prestação de serviços, o Fisco deveria ter demonstrado concretamente a existência de simulação nos contratos realizados, com base no art. 167 do Código Civil.

No caso dos autos, essa simulação não é provada, eis que isto demandaria, necessariamente, uma demonstração de que há subfaturamento na prestação de serviços (ou seja, que o preço não cobre os custos de operação); e simultaneamente um superfaturamento no valor do afretamento (ou seja, que foi estipulado um valor fora do esperado para este tipo de negócio).

No entanto, analisando o TVF, percebemos que embora a fiscalização nunca tenha contestado o fato de a embarcação ter sido disponibilizada, o ponto das embarcações serem equipadas para a execução dos fins de levantamento de dados sísmicos, conjuntamente com as informações pormenorizadas passadas pela Recorrente no curso da fiscalização, que instauraram a problemática do caso. Isto porque, como já visto, as atividades da Recorrente demandam específico maquinário tecnológico e humano para funcionar, o qual deve ser fornecido juntamente com a embarcação (afretamento por tempo), fato que fez com que a Fiscalização entendesse que algo além do simples afretamento constava do negócio jurídico firmado entre as partes<sup>1</sup>.

Isso porque o Acórdão a *quo* fez a leitura do mesmo contrato que foi analisado pela autoridade lançadora, demonstrando seu entendimento sobre quais cláusulas suportam a mesma conclusão (critério jurídico) adotado quando da lavratura do lançamento tributário. Inclusive, a análise do contrato, demonstrando as razões do juízo da Fiscalização nº sentido da descaracterização do contrato de afretamento encontram-se postas no TVF.

Portanto, em relação a efetiva base de cálculo da CIDE, não vejo mudança apta a ensejar qualquer nulidade no lançamento. Considerando a descrição e fundamentação fática jurídica, consignada no Termo de Verificação Fiscal (TVF), verifica-se que não houve qualquer prejuízo ao direito de defesa da recorrente.

### **Dos contratos de afretamento e de prestação de serviços de levantamento de dados sísmicos**

---

<sup>1</sup> Com efeito, foi essa a posição adotada pela Fiscalização, quando colocou que “a autoridade fiscal constatou que a embarcação contratada é equipada com tecnologia específica para obtenção de dados sísmicos de reflexão tridimensional (3D), portanto não se trata de uma simples embarcação de carga ou passageiro.”

A recorrente tem como objeto social a aquisição e comercialização, mediante cessão de direito de uso, de dados sísmicos obtidos por ela em águas marinhas brasileiras, para empresas que atuam no setor de petróleo e gás no Brasil.

Para adquirir os dados sísmicos que posteriormente serão comercializados aos seus clientes, a recorrente necessita utilizar-se de navios, os quais navegam na área objeto da pesquisa sísmica, percorrendo o trajeto em que serão colhidos os dados.

Assim, para a consecução de seu objeto social, verifica-se que a recorrente celebrou com a empresa PGS Falcon contrato de afretamento de embarcação, a ser empregada na atividade de levantamento de dados sísmicos.

Dessa forma a recorrente defende que contratos de afretamento são espécies do gênero “contratos de aluguel”.

Nesse sentido, a recorrente transcreve abaixo a cláusula relativa ao objeto do contrato de afretamento em questão, bem como a cláusula relativa às obrigações da fretadora. Veja-se:

**“1. OBJETO**

1.1 *O presente Contrato tem por objeto o **afretamento a casco nu**, pela **FRETADORA**, de embarcações para levantamento de dados sísmicos. **Qualquer serviço, mão-de-obra ou execução de operação estão fora do escopo deste contrato e não são aqui tratados.***

1.2 ***A PGS terá a posse e controle total da Embarcação** (conforme definida abaixo), deverá manter a Embarcação e seus equipamentos de acordo com as boas práticas comerciais de manutenção.” (grifamos)*

**“3. OBRIGAÇÕES DA FRETADORA**

**3.1 Embarcações**

3.1.1 *A **FRETADORA** fornecerá uma ou mais embarcações dotadas das características descritas no Anexo A, **conforme for solicitado pela PGS**, para levantamentos sísmicos em condições satisfatórias de navegação.” (grifamos)*

Assim, a recorrente reitera a impossibilidade de desqualificação do contrato de afretamento, bem como a legitimidade da execução simultânea de contrato de afretamento com contrato de prestação de serviço e a necessidade de aplicação do art. 1º, § 12º, da lei nº 9.481/97.

No entanto, em que pese a natureza de locação do contrato de afretamento da recorrente, a fiscalização reitera que tal contrato corresponderia a um contrato de prestação de serviços em razão das características da embarcação afretada, pela natureza da atividade desenvolvida pela recorrente (qual seja, aquisição de dados sísmicos) e pelo fato de haver a contratação em separado da prestação de serviços de tripulação

Por outro lado, a recorrente defende a insubsistência da autuação, dentre outros argumentos, em razão de: (i) não incidir CIDE sobre valores remetidos ao exterior em contrapartida ao afretamento de embarcação, por não se tratar de prestação de serviço; e (ii) o mero lançamento contábil não configurar fato gerador da contribuição, sendo que, ainda que desconsiderado este aspecto, (iii) deveriam ao menos ser levados em conta os pagamentos realizados pela Recorrente a título de CIDE quando da efetiva remessa do pagamento.

Entretanto, verifica-se que a DRJ julgou improcedente a Impugnação apresentada pela Recorrente, nos seguintes termos:

- (i) A bipartição dos serviços de levantamento de dados sísmicos em contratos de afretamento de embarcação sísmica e de prestação de serviços propriamente dita é artificial e não retrata a realidade material das suas execuções, tratando-se de um único contrato de prestação de serviços técnicos;
- (ii) O fato gerador da CIDE seria o mero registro contábil da obrigação, e não a efetiva remessa ou pagamento ao beneficiário no exterior;
- (iii) A incidência da CIDE na contratação de serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior prescinde da ocorrência de transferência de tecnologia, de acordo com o §2º do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000.

Frise-se que dentre os contratos apresentados pela recorrente, a autoridade fiscal fez uma análise em conjunto de dois contratos (fls. 123-182):

- 1) Contrato de Afretamento de embarcação sísmica firmado com a empresa PGS Falcon;
- 2) Contrato de prestação de serviços de operação e navegação da embarcação e serviços de levantamentos de dados sísmicos firmado com a empresa PGS Geophysical;

Dessa forma, a autoridade tributária concluiu que houve uma bipartição artificial dos contratos, os quais, segundo entende, fundem-se em um só, tendo a natureza de contrato de prestação de serviços de aquisição de dados sísmicos, sendo assim enquadrado como prestação de serviços técnicos.

Por outro lado, a recorrente contesta tal entendimento, assegurando que são dois contratos distintos e autônomos, defendendo a natureza jurídica de cada contrato como sendo um de afretamento e outro de prestação de serviços de tripulação.

Nesse sentido, a recorrente aduz que celebrou contrato de afretamento a casco nu com a empresa PGS Falcon, passando a exercer a gestão náutica e comercial da embarcação disponibilizada por esta última empresa. Paralelamente, a recorrente contratou uma outra empresa, a PGS Geophysical, para fornecer a tripulação necessária à navegação da embarcação e à prestação de alguns serviços. Cada uma dessas contratações se referiu a meras atividades-meio ou etapas para a consecução das atividades-fim da Recorrente no Brasil, que possuem caráter muito mais amplo.

Ademais, embora os contratos tenham sido firmados com pessoas jurídicas distintas e as atividades ali previstas tenham caráter muito bem delimitado, a fiscalização concluiu que houve uma bipartição artificial dos contratos, sob o argumento de que a disponibilização da embarcação está intrínseca à prestação do serviço de aquisição de dados sísmicos. Assim, desconsiderou a natureza e existência do contrato de afretamento firmado e, em suma, defendeu a ideia de que a recorrente delegou a uma empresa estrangeira a realização da aquisição de dados sísmicos no Brasil, afinal, colocou a embarcação da PGS Falcon como simples meio ou acessório para as atividades prestadas pela PGS Geophysical.

No entanto, é relevante enfatizar que a atividade desenvolvida pela recorrente consiste no licenciamento do direito de uso de dados sísmicos para empresas que atuam no setor de petróleo e gás no Brasil. Dados sísmicos são informações acerca das características do subsolo marinho, que permitem estabelecer a probabilidade da existência de petróleo em determinada região. Tais dados são “capturados” pela recorrente mediante o uso de embarcações específicas, que realizam uma “radiografia” do fundo do mar para, em seguida, com o processamento dos respectivos dados, de forma personalizada ou não, ceder o direito de uso de tais dados às empresas interessadas.

Neste ínterim, transcreve-se a conclusão do Termo de Verificação Fiscal acerca do tema supracitado:

“24. De acordo com dados técnicos presentes no Anexo A do contrato de afretamento, que foram detalhadamente esclarecidos no relatório elaborado pela fiscalizada, Anexo VIII, trata-se de embarcação equipada com tecnologia específica para obtenção de dados sísmicos de reflexão tridimensional (3D); portanto, não pode ser classificada como uma simples embarcação de carga ou de passageiro.

25. Com base nas informações dadas pela empresa, conforme relatório presente no Anexo VIII, o contrato de afretamento firmado com a empresa PGS Falcon AS e contrato de prestação de serviço de tripulação e manutenção celebrado com a empresa PGS Geophysical AS se fundem em um só; isto porque, para a obtenção dos dados sísmicos, são feitos estudos detalhados das características e

especificidades das áreas de atuação dos projetos, através de geofísicos e geólogos, os quais definem as áreas de operação e linhas a serem percorridas pela embarcação; definem a forma em que a embarcação e seus equipamentos serão empregados de acordo com a necessidade do projeto e, após concluído o mapa de levantamento com as coordenadas e parâmetros, são inseridos no sistema de navegação da embarcação. Como o navio possui sistemas de navegação, registro e fonte sísmica, os três sistemas se comunicam de forma coordenada e sincronizada para a aquisição de dados sísmicos. Portanto, diante de todo o exposto, não resta dúvida de que houve prestação de serviço técnico especializado, claramente previsto no contrato de prestação de serviços de tripulação, manutenção e dados sísmicos, que se confirmam com as explicações apresentadas pela fiscalizada no referido relatório. Trata-se de uma atividade específica, a qual não pode ser exercida por qualquer profissional que tradicionalmente pertença aos quadros de pessoal da Marinha Mercante.

Sem contar que a obtenção dos citados dados sísmicos, sem que se utilize uma embarcação apta para tanto, seria uma ação impossível, pois esta está apenas sendo empregada como instrumento indispensável para se atingir o fim a que se destina o contrato, qual seja, a obtenção dos dados sísmicos. (...)

27. Portanto, diante de toda a explanação acima, estritamente relacionada com o 'Afretamento de Embarcação', fica evidente que a fiscalizada utilizou a expressão 'afretamento' de forma distorcida, visto que no caso em tela não houve transporte de carga ou passageiros e sim prestação de serviço técnico especializado."

Da leitura dos excertos acima, verifica-se que a autoridade fiscal apenas descreveu no Termo de Verificação Fiscal, de forma genérica, algumas características específicas da embarcação afretada (reconhecendo que tal embarcação tem sistemas próprios e que é altamente automatizada) e da aquisição de dados sísmicos (como, por exemplo, o fato de ser um negócio específico que demanda o emprego de embarcação específica) para, então, concluir – contraditoriamente – “no caso em tela não houve o transporte de carga ou passageiros e sim prestação de serviço técnico especializado”, “claramente previsto no contrato de prestação de serviços de tripulação, manutenção e dados sísmicos”.

Por outro lado, verifica-se a atividade da recorrente é regulada pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP) e deve ser exercida exclusivamente por empresas brasileiras<sup>2</sup>, qualificadas como “Empresa de Aquisição de Dados Sísmicos”, como é o caso da recorrente.

---

<sup>2</sup> Lei nº 9.478/1997 “Art. 4º Constituem monopólio da União, nos termos do art. 177 da Constituição Federal, as seguintes atividades: I - a pesquisa e lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos;” “Art. 5º As atividades econômicas de que trata o art. 4º desta Lei serão reguladas e fiscalizadas pela União e poderão ser exercidas, mediante concessão, autorização ou contratação sob o regime de partilha de produção, **por empresas constituídas sob as leis brasileiras**, com sede e administração no País.” “Art. 8º A ANP terá como finalidade promover

Nesse contexto, para a consecução de seu objeto social, como não era proprietária de navios, a recorrente licitamente celebrou contrato de afretamento de embarcação com a empresa estrangeira PGS Falcon, que teve como objeto a disponibilização de uma embarcação devidamente equipada, a ser empregada na atividade de levantamento de dados sísmicos, conforme reconhecido pela própria fiscalização no Termo de Verificação Fiscal:

O Contrato firmado com a empresa PGS Falcon AS, Anexo I, teve por objeto 'o afretamento a casco nu de embarcação equipada para levantamentos de dados sísmicos' e, dentre as obrigações da contratada, previstas contratualmente, a constante da cláusula 3.1.1 determinava: 'A FRETADORA fornecerá uma ou mais embarcações dotadas das características descritas no Anexo A, conforme for solicitado pela PGS, para levantamentos sísmicos, em condições satisfatórias de navegação'.

A propósito, verifica-se que a atividade petrolífera possui rígida fiscalização no Brasil – inclusive para evitar que empresas estrangeiras atuem no território nacional –, a qual é realizada pela ANP. Dessa forma, a recorrente esclarece que não sofreu qualquer tipo de punição por esse órgão em virtude de realizar suas atividades empregando a embarcação afretada de uma empresa no exterior e os serviços prestados por outra, sendo seguro afirmar que a ANP nunca interpretou que a recorrente delegou a execução de suas atividades a empresa estrangeira, em sentido diametralmente oposto à tese da RFB.

Ocorre que, no entender da fiscalização, apesar de ter sido de fato disponibilizada uma embarcação à recorrente, em razão das características e do uso dessa embarcação, e em vista de contrato de serviços de execução simultânea, celebrado com empresa vinculada, o afretamento em questão seria indissociável dos serviços contratados, devendo ser tributado integralmente como serviço.

No entanto, como sabido, contratos de aluguel, ou de locação, são aqueles que têm por objeto uma obrigação de dar, a qual consiste na disponibilização temporária de determinado bem, a ser utilizado por terceiro durante um determinado período, mediante pagamento de contraprestação, conforme determinam os artigos 565 e 566 do Código Civil.

No presente caso, verifica-se que: a empresa estrangeira PGS Falcon disponibilizou, à recorrente, determinado bem (embarcação), devidamente equipado e em condições de navegabilidade, para que a Recorrente utilizasse esse bem durante certo período de tempo na consecução de suas atividades, mediante remuneração. Ou seja, um típico contrato de aluguel ou locação.

---

a regulação, a contratação e a fiscalização das atividades econômicas integrantes da indústria do petróleo, do gás natural e dos biocombustíveis, cabendo-lhe: (...)III - regular a execução de serviços de geologia e geofísica aplicados à prospecção petrolífera, visando ao levantamento de dados técnicos, destinados à comercialização, em bases não-exclusivas; V - autorizar a prática das atividades de refinação, liquefação, regaseificação, carregamento, processamento, tratamento, transporte, estocagem e acondicionamento.”

Como bem detalhado pela recorrente, o presente afretamento ocorreu na modalidade a casco nu, definido pela Lei nº 9.432/97 como o “contrato em virtude do qual o afretador tem a posse, o uso e o controle da embarcação, por tempo determinado, incluindo o direito de designar o comandante e a tripulação”.

Isso porque o contrato de afretamento é em sua essência contrato de disponibilização de embarcação, pelo qual o detentor da embarcação (locador) cede temporariamente o seu uso para o afretador (locatário), que a utilizará com total liberdade, assumindo sua posse e controle mediante o pagamento de um aluguel.

Note-se ainda que a embarcação em comento foi devidamente admitida no país com base no respectivo contrato de aluguel, o qual foi submetido às autoridades competentes marítimas e aduaneiras para fim de autorização do ingresso da embarcação no país sob regime de admissão temporária (isto é, sob o aluguel), tendo sido regularmente aprovado, inclusive pela Receita Federal do Brasil, quando da concessão do regime especial de admissão temporária (Repetro).

Tem-se, portanto, que a existência do contrato de afretamento, o seu objeto, e a efetiva disponibilização da embarcação foram reconhecidos pela Fiscalização, não tendo havido em momento algum qualquer questionamento das autoridades fiscais acerca da efetiva entrega do navio à recorrente por prazo determinado, o que evidencia a sua natureza de contrato de locação.

Como contrapartida à disponibilização da embarcação que foi de fato recebida e utilizada pela recorrente em suas atividades, as partes estabeleceram o pagamento de determinada remuneração a título de aluguel, configurando-se, portanto, um rendimento para a empresa domiciliada no exterior, o qual não se sujeita à CIDE.

Dessa forma, verifica-se que houve de fato um afretamento a casco nu, com a efetiva disponibilização de uma embarcação, não se podendo entender que as características da embarcação, seu emprego na coleta de dados sísmicos e a existência de contrato de serviços de tripulação com a empresa PGS Geophysical descaracterizariam a existência e natureza do referido aluguel, que passaria a se subsumir ao contrato de prestação de serviços.

Nesse sentido, o Código Tributário Nacional, em seus artigos 109 e 110, garante que os princípios de direito privado devem ser observados e que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado:

“Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou

pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Assim, verifica-se que recorrente faz a aquisição de dados sísmicos e, para tanto, necessita de uma embarcação específica para tal atividade. Nesse sentido, celebrou contrato de afretamento a casco nu com a PGS Falcon e, como decorrência de tal contrato, recebeu a embarcação locada, tendo o direito de efetuar sua gestão náutica e comercial. Como lhe permite o ordenamento jurídico pátrio, a recorrente contratou outra empresa, a PGS Geophysical, para disponibilizar determinada tripulação, tendo celebrado um contrato de prestação de serviços.

De fato, tais contratos nada têm de irregular. Pelo contrário, como se demonstrou, eles têm objetos, partes e condições distintas e próprias de suas espécies contratuais. Têm, portanto, existência autônoma e, como tal, devem-lhes ser atribuídos os efeitos fiscais que lhes são particulares. Além disso, como exposto acima, a figura da execução simultânea de contrato de afretamento e prestação de serviços nada tem de atípica, estando inclusive prevista nos diversos diplomas legais indicados acima.

Inclusive, com a edição do artigo 3º da Lei nº 13.586/17, resta claro que as disposições do artigo 1º, § 12º, da Lei nº 9.481/97 aplicam-se a fatos geradores anteriores a 31/12/2014, de modo que os percentuais no § 2º de tal artigo 1º não se aplicam à apuração da CIDE, permanecendo válidas, para efeitos de apuração desta contribuição, a natureza e as condições do contrato de afretamento:

Art. 3º Aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2014, aplica-se o disposto nos §§ 2º e 12 do art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, e a pessoa jurídica poderá recolher a diferença devida de imposto sobre a renda na fonte, acrescida de juros de mora, no mês de janeiro de 2018, com redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício.

§ 12. A aplicação dos percentuais estabelecidos nos §§ 2º, 9º e 11 deste artigo não acarreta a alteração da natureza e das condições do contrato de afretamento ou aluguel para fins de incidência da Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico (Cide) de que trata a Lei no 10.168, de 29 de dezembro de 2000, e da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (PIS/Pasep-Importação) e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins-Importação), de que trata a Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004.

Ademais, se a norma emitida pela própria Administração Tributária (RFB) não só trata, mas expressamente requer a execução simultânea de contrato de afretamento e de contrato de prestação de serviços para fins de concessão do Repetro em certas situações, é patente a legitimidade da execução simultânea em questão, não podendo ser mantida a tentativa de requalificação do contrato de afretamento como um contrato de serviço. Inclusive porque, como se demonstrar a seguir, no presente caso o contrato principal é, sem qualquer dúvida, o

contrato de afretamento, que continuaria em vigor mesmo se houvesse a rescisão do contrato de prestação de serviços.

Além disso, o artigo 1º da Lei nº 9.481/97, que trata de casos de alíquota zero de IRRF sobre rendimentos auferidos por não residentes, também trata deste tema. Com efeito, a lei em comento, com as alterações promovidas pelas Leis nº 13.043/14 e 13.586/17, passou a regulamentar a execução simultânea de contrato de afretamento de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviços vinculados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, o que já demonstra a completa regularidade desta forma de contratação.

§ 2º Para fins de aplicação do disposto no inciso I do caput, quando ocorrer execução simultânea de contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e de contrato de prestação de serviço, relacionados à exploração e produção de petróleo ou gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si, a redução a zero por cento da alíquota do imposto sobre a renda na fonte fica limitada à parcela relativa ao afretamento ou aluguel, calculada mediante a aplicação, sobre o valor total dos contratos, dos seguintes percentuais: (Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017)

I - oitenta e cinco por cento, quanto às embarcações com sistemas flutuantes de produção ou armazenamento e descarga; (Redação dada pela Medida Provisória nº 795, de 2017)

II - oitenta por cento, quanto às embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação e manutenção de poços; e (Redação dada pela Medida Provisória nº 795, de 2017)

III - sessenta e cinco por cento, quanto aos demais tipos de embarcações. (Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017) (...)"

Da leitura do §2º, já vigente em nosso ordenamento jurídico desde 2014 (com a edição da Lei nº 13.043/14), verifica-se que o legislador reconheceu a legitimidade da execução simultânea de contrato de afretamento de embarcação com o de prestação de serviço relacionado à exploração e produção de petróleo, executados inclusive por partes vinculadas entre si, tendo instituído, a partir de 2015, nova condição para a fruição do benefício da alíquota zero de IRRF em comento.

No presente caso, verifica-se a existência do contrato de afretamento, o seu objeto, e a efetiva disponibilização da embarcação foram reconhecidos pela Fiscalização, não tendo havido em momento algum qualquer questionamento das autoridades fiscais acerca da efetiva entrega do navio à Recorrente por prazo determinado, o que evidencia a sua natureza de contrato de locação.

Como contrapartida à disponibilização da embarcação que foi de fato recebida e utilizada pela recorrente em suas atividades, as partes estabeleceram o pagamento de determinada remuneração a título de aluguel, configurando-se, portanto, um rendimento para a empresa domiciliada no exterior, o qual não se sujeita à CIDE.

Portanto, houve de fato um afretamento a casco nu, com a efetiva disponibilização de uma embarcação, não se podendo entender que as características da embarcação, seu emprego na coleta de dados sísmicos e a existência de contrato de serviços de tripulação com a empresa PGS Geophysical descaracterizariam a existência e natureza do referido aluguel, que passaria a se subsumir ao contrato de prestação de serviços.

Dessa forma, a CIDE não deve incidir sobre afretamento, por se tratar de aluguel e não prestação de serviço técnico.

#### **Do fato gerador da CIDE: os lançamentos contábeis e o cômputo do IRRF**

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal que instruiu o auto de infração, certos lançamentos contábeis, relativos a valores a serem pagos no futuro às empresas abaixo estariam sujeitos à incidência da CIDE, à alíquota de 10%, na medida em que, pelo entendimento das autoridades fiscais, o mero registro contábil de tais valores poderiam ser entendido como fato gerador da CIDE:

- (i) PGS Falcon AS (“PGS Falcon”) pelo afretamento de embarcação;
- (ii) PGS Geophysical AS (“PGS Geophysical”) por serviços de tripulação sísmica; e
- (iii) PGS Data Processing Inc. (“PGS Data Processing”) por serviços de processamento de dados sísmicos.

A recorrente reitera que, especificamente com relação ao lançamento relativo ao afretamento de embarcação detida pela empresa PGS Falcon, sequer existe previsão legal para cobrança de CIDE sobre rendimentos de afretamento auferidos por residente no exterior.

Além disso, esclarece que quando da remessa de valores ao exterior, a recorrente recolheu os tributos aplicáveis sobre o pagamento de serviços, inclusive a CIDE. Todavia, ainda que tal fato tenha sido informado e comprovado em sede de fiscalização, ele foi desconsiderado e houve o lançamento de CIDE sobre esses valores já tributados.

Isso porque a fiscalização entendeu que os valores registrados contabilmente a título de afretamento estariam sujeitos a tal contribuição, uma vez que no presente caso supostamente não haveria um afretamento, mas sim a prestação de um serviço técnico.

No entanto, a recorrente contesta o procedimento fiscal de se apurar a base de cálculo dos tributos pelos registros contábeis, ao invés de se pautar nas remessas ao exterior, pois, na sua concepção, não há respaldo legal para tal atuação.

Isso porque a base legal para cobrança de CIDE sobre os valores autuados é o art. 2º, §3º, da Lei nº 10.168/00, dispositivo esse, que prevê que os fatos geradores desse tributo são: (i) o pagamento; (ii) o crédito; (iii) a entrega; (iv) o emprego; ou (v) a remessa, ao exterior, de importâncias a título de serviços técnicos, dentre outros.

Nesse sentido, afirma a necessidade de comprovação da efetiva disponibilização econômica dos rendimentos ao beneficiário no exterior, isto é, o desembolso financeiro em favor do beneficiário não-residente, para que se possa configurar a ocorrência do fato gerador.

Por outro lado, de acordo com a DRJ:

O fato gerador ocorre no momento em que os serviços técnicos são prestados, conseqüentemente, o contribuinte reconhece contabilmente a obrigação contraída de pagar por estes serviços, isto é, um crédito a favor do prestador de serviço. Pois nesse momento ocorre a aquisição da disponibilidade jurídica da renda por seus titulares, na forma do artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Isto pois, o Sistema Tributário Nacional fixou o regime de competência como regra geral para apuração dos resultados da empresa, e não o regime de caixa. Pelo primeiro, há o reconhecimento simultâneo das receitas e das despesas realizadas, como conseqüência natural do princípio da competência do exercício, considerando-se realizadas as receitas e incorridas as despesas no momento da fruição dos serviços prestados, independentemente do recebimento do valor correspondente. Nesse contexto, verifica-se que as mutações patrimoniais decorrem de relações jurídicas integrantes do ativo ou do passivo da pessoa jurídica, representativas, respectivamente, de direitos ou de obrigações para com terceiros. Ocorrem, pois, quando o prestador realiza o serviço, passando, então, a ter jus ao recebimento da contraprestação pecuniária. Esse evento deve ser vertido em linguagem competente, registrado o direito de crédito que o prestador do serviço passa a deter em face do tomador. Frise-se que este é o momento em que nasce a relação jurídica, juntamente com a ocorrência do fato jurídico tributário.

Ressalte-se que a contabilidade não cria fatos, mas apenas os reproduz em linguagem competente (partidas dobradas).

Portanto, verifica-se que o crédito contábil se deu porque a empresa reconheceu ser devedora dos prestadores de serviço técnico em questão.

É verdade que o mero lançamento contábil de uma obrigação devida não tem o condão de causar o dever de pagar o tributo. Os lançamentos contábeis são apenas o registro de um evento econômico, com este não se confundindo. O que cria o dever de pagar não é o registro, mas o fato econômico a que a lei atribui o efeito de criar a obrigação tributária. Os registros contábeis são meios de prova de fatos tributáveis, e não os próprios fatos.

Portanto, a data de vencimento da obrigação de pagar pelos serviços e juros, bem como a data do pagamento em si, não têm o condão de alterar o momento do fato gerador do tributo.

(...)

A mesma lógica se aplica à CIDE, logo, o momento da prestação do serviço configura o fato gerador dessa contribuição, posto que o prestador auferir receita,

gerando, assim, um acréscimo em seu patrimônio, e, por outro lado, surge uma obrigação para a tomadora. Tal situação deve ser vertida em linguagem competente, diga-se, contábil, o direito de crédito que o prestador passaria a deter em face da tomadora, lastreado na referida prestação do serviço e, conseqüentemente determinando o momento do fato gerador.

Percebe-se, assim, que os dispositivos legais que tratam desse tributo, ao se referirem a crédito para definir o momento da ocorrência do fato gerador, refere-se a crédito contábil.

No entanto, no que se refere à cobrança de CIDE sobre os demais serviços indicados (PGS Data Processing: processamento de dados sísmicos e PGS Geophysical: serviços de operação e navegação de embarcação), a princípio, os valores remetidos ao exterior estão sujeitos à incidência da CIDE. Ocorre que, no presente caso, a exigência da CIDE se deu não sobre valores efetivamente remetidos ao exterior, mas sobre lançamentos contábeis efetuados em contas de passivo da Recorrente no ano-calendário de 2013.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, base legal para cobrança da CIDE sobre os valores de afretamento e serviços seria o artigo 2º, § 3º, da Lei nº 10.168/00, constatando-se que os fatos geradores para exigência da contribuição pretendida são (i) o pagamento; o (ii) o crédito; (iii) a entrega; (iv) o emprego; ou (v) a remessa, ao exterior, de importâncias a título de royalties ou serviços técnicos e de assistência técnica.

Ou seja, a fiscalização considerou que certos lançamentos contábeis efetuados pela recorrente no ano-calendário de 2013 relativos a valores a serem pagos no futuro pelo afretamento de embarcação da empresa PGS Falcon estariam sujeitos à CIDE, nos termos do artigo 2º, § 2º, da Lei nº 10.168/00.

Nesse cenário, considerando que o Auto de Infração foi lavrado sobre o mero registro de obrigações na contabilidade da recorrente, percebe-se que não ocorreu qualquer dos fatos geradores acima.

Nos casos em que ocorre pagamento, remessa, emprego, crédito ou entrega, a fonte pagadora realiza de fato um desembolso financeiro em favor do beneficiário não-residente. Assim, em uma interpretação sistemática das hipóteses de incidência da CIDE sobre rendimentos devidos ao exterior, deve-se se entender que o fato gerador apenas ocorre quando há efetiva disponibilização econômica de rendimentos ao beneficiário no exterior.

Desse modo, verifica-se que não ocorreu, no presente caso, fato gerador a ensejar a incidência da CIDE, tanto nos pagamentos feitos à PGS Geophysical, quanto nos pagamento feitos à PGS Data Processing.

Além disso, a recorrente esclarece que em 2015, 2016, 2017 e, posteriormente, em 2019 (após o protocolo de sua Impugnação), a mesma efetuou a remessa de rendimentos às empresas PGS Geophysical e PGS Data Processing, ocasião em que recolheu todos os tributos incidentes sobre tais rendimentos.

Embora a DRJ tenha reconhecido ser cabível a alocação dos pagamentos de CIDE já efetuados aos montantes autuados, a decisão em primeira instância entendeu que a recorrente não teria efetuado a demonstração da correspondência entre as remessas ao exterior, os registros contábeis e os pagamentos dos respectivos tributos.

Por outro lado, quanto ao pleito pela alocação dos pagamentos aos créditos tributários lançados, ao meu ver, em tese, é cabível.

Porém, para tal feito, seria necessária a demonstração da correspondência entre as remessas ao exterior, os registros contábeis apurados pela Fiscalização e os pagamentos dos respectivos tributos oriundos das remessas.

Se há, de fato, tal vinculação, no momento da efetuação das remessas haveria reflexos nos registros contábeis considerados pela autoridade tributária, com lançamentos a débitos nessas contas do passivo, situação que deve ser apresentada pelo interessado.

Ademais, seria imprescindível apresentar os documentos de arrecadação dos tributos demonstrando contabilmente que estão atrelados a tais remessas, bem como a parcela da remessa e do tributo que têm relação com os contratos comerciais e períodos de apuração que ensejaram a autuação.

Principalmente, porque tais remessas englobaram valores de outras faturas (invoices) relativas a anos não abrangidos pela Fiscalização, consoante o que consta na peça impugnatória.

No entanto, conforme demonstrado pela recorrente, houve a remessa de todos os valores do afretamento, dos serviços de tripulação e dos serviços de processamento de dados sísmicos. Após o protocolo da Impugnação, houve remessa da parcela remanescente de juros, como demonstrado no Recurso Voluntário. Nesse sentido, nas planilhas apresentadas (docs. 07 e 08 da Impugnação – constantes às fls. 518 a 607 deste e-processo), elaboradas de acordo com a natureza da cada remessa, é possível verificar (i) o valor bruto em dólar de cada fatura, (ii) o valor em reais utilizado como base de cálculo dos tributos aplicáveis (quando da remessa); (iii) o valor do IRRF, CIDE, PIS/COFINS-Importação e ISS calculados quando da remessa (quando aplicáveis); (iv) o valor líquido da remessa (ou seja, o valor da fatura, subtraído do IRRF e do ISS); e (v) os documentos que comprovam a remessa e o recolhimento dos tributos (contratos de câmbio e DCTFs, anexos às planilhas).

Diante das considerações, assiste razão a recorrente, uma vez, que demonstrou o equívoco alegado, juntando documentos hábeis para desconstituir os valores informados.

Isso porque no momento das contratações de obrigação da empresa nacional com e estrangeira (lançamento a crédito na conta do passivo), ainda não ocorreu a remessa, em sentido lato, de qualquer valor para o estrangeiro e, conseqüentemente, não ocorreu ainda o fato gerador da CIDE.

Em resumo, falar em renda é falar em acréscimo patrimonial a um conjunto de bens e direitos.

Nesse sentido temos que a disponibilidade jurídica da renda se configura no exato instante em que a renda for auferida, produzida, independentemente do efetivo recebimento em espécie – “accrual basis”-, representando assim o título jurídico que o beneficiário possui da realização em dinheiro. De outro lado, a disponibilidade econômica se dá quando a renda auferida tiver sido efetivamente recebida pelo seu titular, vale dizer, é o dinheiro em caixa – “cash basis”.

Em qualquer das duas situações, portanto, os valores que passam a compor o patrimônio do contribuinte devem estar livres para que seja caracterizada a disponibilidade econômica ou jurídica e, conseqüentemente, ocorrido o fato gerador do imposto sobre a renda, nos moldes do artigo 43 e do artigo 114 do CTN.

No presente caso, o lançamento contábil de crédito na conta de passivo não traz a disponibilidade econômica, tampouco a jurídica da renda, para o beneficiário no exterior. Também sobre esse ponto é tranquila a jurisprudência do CARF, com inúmeros julgados sobre o IRRF, dos quais destaco a título exemplificativo o caso abaixo, julgado pela CSRF:

Ementa(s)Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF Data do fato gerador: 30/11/2001, 31/12/2001

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. REMESSAS PARA O EXTERIOR.

IMPOSTO CALCULADO TENDO COMO DATA DO FATO GERADOR A DATA DOS CRÉDITOS CONTÁBEIS. IMPOSSIBILIDADE.

A hipótese de incidência exige que as importâncias sejam pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários domiciliados no exterior, por fonte situada nº País.

As dicções "pagas", "creditadas", "entregues", "empregadas" ou "remetidas" não deixam dúvidas de que o beneficiário não-residente tem que ter tido a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica do rendimento, conforme disciplina contida nº art. 43 do CTN.

"A disponibilidade econômica decorre do recebimento do valor que se vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte. Já a disponibilidade jurídica decorre do simples crédito desse valor, do qual o contribuinte passa a juridicamente dispor, embora este não lhe esteja ainda nas mãos." (Hugo de Brito Machado. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p. 243).

Não há fato gerador do imposto incidente na fonte quando as importâncias são contabilmente creditados ao beneficiário do rendimento em data anterior ao vencimento da obrigação, consoante os prazos ajustados em contrato. O simples crédito contábil, antes da data apazada para seu pagamento, não extingue a obrigação nem antecipa a sua exigibilidade pelo credor. O fato gerador do imposto de renda na fonte, pelo crédito dos rendimentos, relaciona-se,

necessariamente, com a aquisição da respectiva disponibilidade econômica ou jurídica.

Por si só, o fato de a fonte pagadora lançar contabilmente o acréscimo do valor de sua obrigação na respectiva conta de passivo não torna devido o imposto de renda na fonte, por não importar na aquisição de qualquer disponibilidade econômica ou jurídica de renda pelo beneficiário.

No caso dos autos, os rendimentos só passaram a ser devidos quando do vencimento previsto no contrato. Ora, por dedução lógica, o simples registro contábil, nos períodos questionados, não tem, por si só, o condão de modificar o prazo de vencimento da obrigação contratual.

Recurso especial negado. (Número do Processo 10882.001555/2006-48, Acórdão 9202-003.120).

Portanto, o lançamento contábil por si só não acarreta na disponibilidade econômica ou jurídica da renda (remessa dos valores para o exterior), mas sim relata fato que ocorrerá no futuro, quando efetivamente vencerá a obrigação ou serão entregues os valores devidos ao beneficiário no exterior. Chega a ser óbvia - porém necessária porque vem passando despercebida nesse processo -, a constatação de que o beneficiário no exterior não dispõe, nem jurídica nem economicamente, de valores que estão simplesmente contabilizados por empresa situada em país estrangeiro (Brasil).

No que se refere à cobrança de CIDE sobre os demais serviços indicados (PGS Data Processing: processamento de dados sísmicos e PGS Geophysical: serviços de operação e navegação de embarcação), a princípio, os valores remetidos ao exterior estão sujeitos à incidência da CIDE. Ocorre que, no presente caso, a exigência da CIDE se deu não sobre valores efetivamente remetidos ao exterior, mas sobre lançamentos contábeis efetuados em contas de passivo da Recorrente no ano-calendário de 2013.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, base legal para cobrança da CIDE sobre os valores de afretamento e serviços seria o artigo 2º, § 3º, da Lei nº 10.168/00, constatando-se que os fatos geradores para exigência da contribuição pretendida são (i) o pagamento; o (ii) o crédito; (iii) a entrega; (iv) o emprego; ou (v) a remessa, ao exterior, de importâncias a título de royalties ou serviços técnicos e de assistência técnica.

Nesse cenário, considerando que o Auto de Infração foi lavrado sobre o mero registro de obrigações na contabilidade da Recorrente, percebe-se que não ocorreu qualquer dos fatos geradores acima. Daí a violação ao artigo 142 do CTN, posto que há um nítido equívoco na identificação do fato gerador da obrigação tributária.

Nos casos em que ocorre pagamento, remessa, emprego, crédito ou entrega, a fonte pagadora realiza de fato um desembolso financeiro em favor do beneficiário não-residente. Assim, em uma interpretação sistemática das hipóteses de incidência da CIDE sobre rendimentos

devidos ao exterior, deve-se se entender que o fato gerador apenas ocorre quando há efetiva disponibilização econômica de rendimentos ao beneficiário no exterior.

Assim, verifica-se que não ocorreu, no presente caso, fato gerador a ensejar a incidência da CIDE, tanto nos pagamentos feitos à PGS Geophysical, quanto nos pagamentos feitos à PGS Data Processing, motivo pelo qual o lançamento realizado sobre o registro contábil deve ser cancelado. Isso porque o fato gerador da CIDE ocorre com a remessa de valores ao exterior.

#### **Da decisão proferida pelo CARF em caso idêntico**

Em tempo, vale mencionar que o Auto de Infração originário foi lavrado sob a premissa de que (i) incide CIDE sobre valores de afretamento ao exterior, por configurarem, em verdade, prestação de serviço; e (ii) o mero lançamento contábil configura fato gerador da CIDE.

Em paralelo à lavratura do Auto de Infração que deu origem ao processo em tela, foi lavrado, em face da recorrente, para o mesmo período e em relação aos mesmos contratos, um Auto de Infração para a cobrança de IRRF e PIS/COFINS-Importação (Processo Administrativo nº 10872.720332/2017-55).

Nesse sentido, verifica-se que as premissas adotadas pela Fiscalização foram as mesmas em ambos os casos: o contrato de afretamento celebrado com a PGS Falcon trata-se de um contrato simulado de prestação de serviços; e o mero lançamento contábil é suficiente para configurar o fato gerador dos tributos incidentes sobre as remessas ao exterior em decorrência da prestação de serviços.

Posto isso, a 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, nos autos do Processo Administrativo nº 10872.720332/2017-55, deu integral provimento ao Recurso Voluntário da PGS, nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013 CONTRATO DE AFRETAMENTO E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. EXECUÇÃO SIMULTÂNEA.

Mesmo antes da alteração promovida pela Lei nº 13.043/2014, é legítima a celebração de contratos de afretamento e de prestação de serviços com execução simultânea, por parte de um único concessionário de exploração de petróleo e gás.

CONTRATO DE AFRETAMENTO. PREVISÃO DE SERVIÇOS.

A previsão de serviços relacionados à navegação e à manutenção da própria embarcação afretada não altera a natureza de afretamento do contrato, nas modalidades por tempo ou por viagem.

TRANSFERÊNCIA ARTIFICIOSA DE VALORES DO CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA O DE AFRETAMENTO. NECESSIDADE DE DETERMINAÇÃO.

Se a fiscalização entender que há transferência artificial de valores do contrato de prestação de serviços para o de afretamento, ela deve determinar ou, ao menos,

estimar os valores transferidos, e não simplesmente desconsiderar por completo o conteúdo econômico do contrato de afretamento e lançar todo os valores contratados como se decorrentes da prestação de serviços fossem.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. LANÇAMENTO CONTÁBIL EM CONTA DE PROVISÃO (CRÉDITO). RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. FATO GERADOR NÃO OCORRIDO.

Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no país. O registro contábil do crédito em conta de provisão não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013 COFINS-IMPORTAÇÃO. AFRETAMENTO. NÃO TRIBUTÁVEL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DESCARACTERIZADA.

Constatada a legitimidade da natureza do contrato de afretamento, o qual não se confunde com o contrato de prestação de serviços, não há que se cogitar de tributação de Cofins-Importação.

COFINS-IMPORTAÇÃO. LANÇAMENTO CONTÁBIL EM CONTA DE PROVISÃO (CRÉDITO). RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. FATO GERADOR NÃO OCORRIDO.

Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no país. O registro contábil do crédito em conta de provisão não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013 PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. AFRETAMENTO. NÃO TRIBUTÁVEL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DESCARACTERIZADA.

Constatada a legitimidade da natureza do contrato de afretamento, o qual não se confunde com o contrato de prestação de serviços, não há que se cogitar de tributação de Pis/Pasep-Importação.

PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. LANÇAMENTO CONTÁBIL EM CONTA DE PROVISÃO (CRÉDITO). RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. FATO GERADOR NÃO OCORRIDO.

Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no país. O registro contábil do crédito em conta de provisão não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.

Nesse cenário, em processo com premissas fáticas idênticas às do caso em tela, verifica-se que a 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção do CARF decidiu que (i) é legítima a celebração de contatos de afretamento e de prestação de serviços com execução simultânea; (ii)

a previsão de serviços relacionados à navegação e à manutenção da própria embarcação afretada não altera a natureza de afretamento do contrato; (iii) constatada a legitimidade da natureza do contrato de afretamento, o qual não se confunde com o contrato de prestação de serviços, não há que se cogitar de tributação de PIS/COFINS-Importação; e (iv) o registro contábil do crédito em conta de provisão não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.

Assim, considerando que os contratos analisados foram os mesmos do presente processo. Voto por dar provimento ao tópico recursal para exonerar o crédito tributário exigido na presente autuação.

### Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar arguida no presente Recurso Voluntário, e, no mérito, dar-lhe provimento para cancelar o crédito tributário lançado.

*Assinado Digitalmente*

**Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**

### VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**, Redator designado

Em que pese o voto costumeiramente bem fundamentado da nobre Relatora, ousou divergir da sua posição, nos termos a seguir expostos.

A matéria controversa trata do recolhimento de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), decorrente da prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa em contratos de afretamento de embarcação, de processamento de dados sísmicos e de prestação de serviços de gestão de negócios.

Conforme apurado pela fiscalização, a recorrente utilizou-se de serviços técnicos prestados por residente/domiciliado no exterior sob aparência de afretamento de embarcação.

Nesse tema, há três formas de contrato de afretamento, que se caracteriza pela transferência do uso de embarcação a um terceiro, para que este possa utilizá-la em suas atividades: (1) afretamento a casco nu, aquele que se configura na hipótese de unicamente cessão de uso da embarcação, (2) afretamento por tempo, quando da cessão de uso de embarcação armada e tripulada, e (3) afretamento por viagem, no caso de o fretador se obrigar a colocar, no

todo ou em parte, uma embarcação, com tripulação, à disposição do afretador para transporte em uma ou mais viagens.

Assim dispõe a Lei nº 9.432, de 1997:

Art. 2º Para os efeitos desta Lei, são estabelecidas as seguintes definições:

I - afretamento a casco nu: contrato em virtude do qual o afretador tem a posse, o uso e o controle da embarcação, por tempo determinado, incluindo o direito de designar o comandante e a tripulação;

II - afretamento por tempo: contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado;

III - afretamento por viagem: contrato em virtude do qual o afretador se obriga a colocar o todo ou parte de uma embarcação, com tripulação, à disposição do afretador para efetuar transporte em uma ou mais viagens;

Como se verificou, o contrato com PGS Falcon AS não se trata meramente de “afretamento a casco de embarcação equipada para levantamentos de dados sísmicos”, dado que trata-se de equipamento com tecnologia específica para obtenção de dados sísmicos de reflexão tridimensional. Na verdade, a fiscalização constatou que o contrato de afretamento firmado com PGS Falcon AS e o contrato de prestação de serviço de tripulação e manutenção celebrado com a empresa PGS Geophysical AS, todas participantes do mesmo grupo econômico, representam um contrato só.

Conforme fundamenta a autoridade fiscal (fls. 105/106);

(...) Isto porque, para obtenção de dados sísmicos são feitos estudos detalhados das características e especificidades das áreas de atuação dos projetos, através de geofísicos e geólogos, os quais definem as áreas de operação e linhas a serem percorridas pela embarcação; definem a forma em que a embarcação e seus equipamentos serão empregados de acordo com a necessidade do projeto e, após concluído o mapa de levantamento com as coordenadas e parâmetros são inseridos no sistema de navegação da embarcação. Com **o navio possui sistemas de navegação, registro e fonte sísmica, os três sistemas se comunicam de forma coordenada e sincronizada para aquisição dos dados sísmicos.** Portanto, diante de todo o exposto, não resta dúvida de que **houve prestação de serviço técnico especializado,** claramente previsto no contrato de prestação de serviços de tripulação, manutenção e dados sísmicos, que se confirmam com as explicações apresentadas pela fiscalizada no referido relatório. Trata-se de uma **atividade específica** a qual não pode ser exercida por qualquer profissional que tradicionalmente pertença aos quadros de pessoal da Marinha Mercante. Sem contar que a obtenção dos citados dados sísmicos, sem que se utilize uma embarcação apta para tanto, seria uma ação impossível, pois esta está apenas sendo empregada como **instrumento indispensável para se atingir o fim a que se destina o contrato, qual seja, a obtenção dos dados sísmicos.** (destaquei)

Destaca a fiscalização que não houve serviço de transporte de carga ou de passageiros, mas, evidentemente, prestação de serviço técnico especializado. Ademais, o TVF destaca que os contratos de afretamento, com a PGS Falcon AS, e de serviço de tripulação, manutenção de dados sísmicos, com a PGS Geophysical AS, são datados de 27.09.2012, possuem a mesma duração, são assinados pela mesma representante, pela parte da recorrente, e pelo mesmo representante, por parte das duas contratadas, e evidencia que a recorrente não possui funcionários cadastrados no ano de 2013, contudo, apesar de criada em 1995, possui receita e custos elevados, administrando dezenas de contratos entre empresas brasileiras e estrangeiras.

Deste modo, conclui a autoridade fiscal que os contratos em questão inserem-se em uma estrutura complexa de outros contratos, envolvendo a recorrente e outras empresas estrangeiras do mesmo grupo, desempenhando atividades formalmente segregadas, com o objetivo único de prestação de serviços de dados sísmicos, sendo tal a atividade-fim para qual o afretamento de embarcação é meio.

O TVF verificou dependência econômica e financeira da recorrente em relação à sócia majoritária, Petroleum Geo-Services – PGS, constatando que os valores referentes ao pagamento de obrigações às contratadas foram contabilizados em contas do passivo de longo prazo, não havendo desembolso pela recorrente durante o ano de 2013. Tais valores foram apurados nos seguintes montantes: para o afretamento, taxa diária de US\$ 187.000,00 e taxa de mobilização de US\$ 1.260.000,00; para os serviços, taxa diária de US\$ 34.000,00.

Além disso, a fiscalização analisou o contrato junto a PGS Data Processing INC, cujo objeto é a prestação de serviços de processamento de dados para indústria de petróleo e dados sísmicos. Trata-se de serviços de elevada complexidade, tendo a recorrente reconhecido a incidência de tributação sobre o contrato (item 47 do TVF fl. 114).

Nesse pesar, bem entendeu a fiscalização no sentido de que os valores dos contratos junto a PGS Falcon AS (conta 22205003), PGS Geophysical AS (conta 22206005) e PGS Processing INC (conta 22206001) constituem fatos geradores da CIDE, por se tratar de prestação de serviços técnicos previstos no art. 2º, § 2º, da Lei nº 10.168, de 2000, e art. 10, III, do Decreto nº 4.195, de 2002.

Lei nº 10.168, de 2000

Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

(...)

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e

semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001)

Decreto nº 4.195, de 2002

Art. 10. A contribuição de que trata o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, que tenham por objeto:

(...)

III - serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;

Em resumo, a recorrente apresentou os seguintes capítulos em seu recurso voluntário: (1) impossibilidade de exigência de CIDE sobre o afretamento de embarcação, (2) impossibilidade de exigência de CIDE sobre lançamentos contábeis, (3) impossibilidade de exigência da CIDE por não haver serviços técnicos envolvendo transferência de tecnologia, (4) necessidade de exclusão do IRRF da base de cálculo da CIDE e (5) cancelamento de multa de ofício e juros de mora sobre tributos lançados com base nos valores relativos ao afretamento.

**1. Exigência da CIDE sobre o afretamento de embarcação**

Conforme constatou a autoridade fiscal, houve bipartição artificial de um contrato de prestação de serviços, utilidade sobre a qual recaía o verdadeiro interesse da recorrente, nesse sentido, não havia contrato de afretamento de embarcação autônomo, tampouco a embarcação não se destina ao transporte de pessoas e cargas, mas de um navio específico e especializado na pesquisa de poços de petróleo e coleta de dados sísmicos.

A recorrente busca evitar a tributação defendendo que se trata de contrato de locação, contudo, ao longo do TVF, houve afastamento deste fato pela verificação da complexidade das contratações, do que a CIDE recai sobre contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior.

Este Conselho já teve diversas oportunidades de analisar a presente matéria, cujas ementas parciais passo a transcrever:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2008

CONTRATO IMPROPRIAMENTE DENOMINADO DE AFRETAMENTO DE NAVIO DE PESQUISA. REAL NATUREZA DO NEGÓCIO JURÍDICO CONTRATADO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS. REMESSA AO EXTERIOR A

TÍTULO DE REMUNERAÇÃO PELOS SERVIÇOS PRESTADOS. INCIDÊNCIA DA CIDE. POSSIBILIDADE.

1. Para fins tributários, prevalece a natureza real do negócio jurídico realizado e não a declaração formal inverídica contida nos instrumentos contratuais impropriamente denominados de afretamento de navio de pesquisa. Segundo os fatos comprovados nos autos, o real negócio jurídico contratado pela recorrente foi a prestação de serviços de “levantamento de dados sísmicos multicomponentes tridimensionais (3D)” e não o afretamento de navio de pesquisa.

2. O fornecimento da embarcação, aparelhada com os equipamentos sísmicos, é parte integrante e indissociável do real contrato de serviços técnicos de levantamento de dados sísmicos contratados, razão pela qual os valores mensais integrais remetidos ao exterior a título de remuneração às empresas estrangeiras prestadoras dos referidos serviços estão sujeitos à incidência da CIDE e integram a base de cálculo da referida contribuição.

REMESSA AO EXTERIOR. REMUNERAÇÃO POR PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS. INCIDÊNCIA DA CIDE. POSSIBILIDADE.

Há incidência da CIDE sobre os valores da remuneração mensalmente pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a residentes ou domiciliados no exterior, em retribuição pela prestação de serviços técnicos estabelecidos em contrato, não havendo, nestes casos, para a caracterização da hipótese de incidência da contribuição qualquer vinculação com transferência de tecnologia.

**(Processo nº 18470.723923/2012-12, Acórdão nº 3302-004.822, Sessão de 24 de outubro de 2017, Conselheiro José Fernandes do Nascimento)**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

CONTRATO IMPROPRIAMENTE DENOMINADO DE AFRETAMENTO DE NAVIO DE PESQUISA. REAL NATUREZA JURÍDICA DO CONTRATO. SERVIÇOS TÉCNICOS DE PESQUISA SÍSMICA. REMESSA AO EXTERIOR COMO REMUNERAÇÃO PELOS SERVIÇOS PRESTADOS, CIDE. POSSIBILIDADE.

1. Para fins tributários, prevalece a essência do negócio contratado e não a forma do contrato impropriamente denominado de afretamento. Segundo os fatos comprova-se que o foi contratado pela recorrente na essência foi a pesquisa de dados sísmicos., sendo o navio com equipamentos e pessoal técnico especializado parte integrante e indissociável do contrato de pesquisa, necessário para a execução do serviço contratado.

2. O fornecimento da embarcação, com equipamentos sísmicos, é parte integrante e indissociável dos serviços técnicos de levantamento de dados. Os

valores mensais integrais remetidos a empresas estrangeiras prestadoras do serviço sofrem a incidência da CIDE.

CONTRATOS COLIGADOS EM SENTIDO ESTRITO. BIPARTIÇÃO DE CONTRATO EM CONTRATO DE AFRETAMENTO E CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. AUTORIZAÇÃO LEGAL. POSSIBILIDADE.

É legítima a celebração de contratos bipartidos ou coligados, como no caso, contrato de afretamento e prestação de serviços, relacionados á prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, diante de autorização legal, consubstanciada na Lei nº 13.043/2014, que alterou introduziu o § 2º ao artigo 1º da Lei nº 9.481/1997.

LIVRE INICIATIVA. GARANTIA CONSTITUCIONAL. FORMA DE REDAÇÃO DOS CONTRATOS. ATRIBUTOS DO ADMINISTRADOR DA PESSOA JURÍDICA.

O planejamento tributário nasce de uma necessidade do empresário e/ou contribuinte de se protegerem das incertezas e inseguranças jurídicas e principalmente reduzir ou retardar a ocorrência do fato gerador de tributos, visando sempre a economia tributária dentro da forma e limites da lei.

Assim, de acordo com tais definições, no planejamento tributário tem-se a ênfase na liberdade do contribuinte, de forma legítima e amparado pelo direito, realizar atos que evitem, retardem ou reduzam a incidência de tributos em suas operações. A legislação brasileira não possui nenhum instituto que aponte diretamente o conceito de planejamento tributário, ou como o empresário e/ou contribuinte deva ou não se organizar na expectativa de obter uma economia tributária.

A DOCTRINA DA PREVALÊNCIA DA ESSÊNCIA SOBRE A FORMA E A TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL.

Independente da denominação que se dê ao instrumento que dá forma ao negócio, há que se prescrutar a verdadeira essência do negócio, analisando-o como um todo, envolvendo não só o instrumento contratual, mas também o ambiente onde se insere toda o complexo comercial, sendo o contrato apenas um elemento de tal complexo. O que há se ter em foco é o objeto final do negócio onde se insere o contrato, sendo que este é apenas a forma onde se amolda a verdadeira essência do negócio.

CONTRATO DENOMINADO DE AFRETAMENTO DE NAVIO DE PESQUISA. ESSÊNCIA DA NATUREZA DO NEGÓCIO JURÍDICO CONTRATADO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS DE PESQUISA SÍSMICA E COLETA DE DADOS.

Para efeitos tributários, prevalece a essência do negócio, independente de sua roupagem formal contida nos instrumentos contratuais denominado de afretamento de navio de pesquisa, que apenas amolda o negócio aos requisitos formais da legislação. Conforme comprovação nos autos, a essência do negócio jurídico contratado foi a prestação de serviços de “levantamento de dados

sísmicos para cessão a clientes mediante licença” e não o afretamento da embarcação.

O fornecimento da embarcação, no caso navio de pesquisas, totalmente equipada com equipamentos e pessoal especializados na área de sismologia, consubstancia-se em parte integrante e indissociável do real contrato de prestação de serviços técnicos, pois que absolutamente necessários ao desenvolvimento dos serviços contratados, quais sejam o de levantamento e coleta de dados sísmicos.

REMESSA AO EXTERIOR DE VALORES REFERENTES Á REMUNERAÇÃO POR PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS ESPECIALIZADOS. INCIDÊNCIA DA CIDE-REMESSAS. POSSIBILIDADE.

O fornecimento da embarcação, no caso navio de pesquisas, totalmente equipada com equipamentos e pessoal especializados na área de sismologia, consubstancia-se em parte integrante e indissociável do real contrato de prestação de serviços técnicos, pois que absolutamente necessários ao desenvolvimento dos serviços contratados, quais sejam o de levantamento e coleta de dados sísmicos, motivo pelo qual os valores totais mensais remetidos ao exterior a título de remuneração, à empresa domiciliada no exterior, prestadora dos serviços, estão sujeitos a incidência da CIDEREMESSAS, integrando a base de cálculo da contribuição.

CIDE-REMESSAS. INCIDÊNCIA. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. IRRELEVÂNCIA.

Há incidência da CIDE-REMESSAS sobre os valores de remuneração, mensalmente pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, pela prestação de serviços técnicos estabelecidos em contrato, sendo irrelevante, para a incidência da contribuição, qualquer vinculação com transferência de tecnologia.

**(Processo nº 11052.720071/2017-90, Acórdão nº 3301-006.477, Sessão de 25 de julho de 2019, Conselheiro Ari Vendramini)**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2009

CIDE. AFRETAMENTO. NATUREZA INDISSOCIÁVEL DO SERVIÇO. CONTRATAÇÃO ÚNICA. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. DESNECESSIDADE.

A contratação de embarcação com especificações de construção, equipamento e operação para atender à consecução dos serviços técnicos especializados de levantamento sísmico consubstancia-se parte integrante e indissociável da atividade, que se constitui única, não permitindo segregar os valores pagos para os efeitos de incidência da CIDE ainda que discriminados no mesmo ou diferentes contratos.

A incidência da CIDE na contratação de serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior prescinde da ocorrência de transferência de tecnologia, de acordo com o §2º do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000.

Recurso Voluntário Negado

**(Processo nº 12448.726884/2013-89, Acórdão nº 3201-003.022, Sessão de 25 de julho de 2017, Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira - Redator designado)**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/06/2009 a 31/07/2009, 01/01/2010 a 30/04/2010, 01/06/2010 a 31/12/2010

ARTIFICIALIDADE DA BIPARTIÇÃO DOS CONTRATOS DE "AFRETAMENTO" DE PLATAFORMA E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. REALIDADE MATERIAL. CONTRATO ÚNICO.

A bipartição dos serviços de exploração marítima de petróleo em contratos de aluguel de unidades de operação e de prestação de serviços propriamente dita nos casos é artificial e não retrata a realidade material das suas execuções. O fornecimento dos equipamentos é parte integrante e indissociável aos serviços contratados, razão pela qual se trata de um único contrato de prestação de serviços.

**(Processo nº 16682.720408/2014-13, Acórdão nº 9303-008.915, Sessão de 16 de julho de 2019, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos)**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

CONTRATO DENOMINADO DE AFRETAMENTO DE PLATAFORMA. REAL NATUREZA JURÍDICA. SERVIÇOS TÉCNICOS DE PROSPECÇÃO, PERFURAÇÃO, SONDAGEM, EXPLORAÇÃO E PRODUÇÃO DE PETRÓLEO. REMESSA AO EXTERIOR COMO REMUNERAÇÃO PELOS SERVIÇOS TÉCNICOS PRESTADOS. INCIDÊNCIA.

Para fins tributários, prevalece a essência do negócio contratado e não a forma do contrato, impropriamente denominado de afretamento. Comprovado que foi contratada, na essência, a prospecção/perfuração/sondagem/exploração/produção de petróleo, sendo a plataforma parte integrante e indissociável do contrato de prestação de serviços, necessária para a execução do serviço técnico contratado, incide a contribuição sobre os valores mensais integrais remetidos à empresa estrangeira prestadora.

CONTRATO ÚNICO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS. ARBITRAMENTO. DESCABIMENTO.

Afastada a bipartição artificial dos contratos, em afretamento de plataforma e prestação de serviços técnicos, não há que se falar em arbitramento do valor tributável, pois devida a contribuição sobre a totalidade dos valores remetidos ao exterior.

**(Processo nº 16682.720836/2014-46, Acórdão nº 9303-014.560, Sessão de 20 de fevereiro de 2024, Conselheira Liziane Angelotti Meira)**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2010

CONTRATO DE AFRETAMENTO. ARTIFICIALIDADE DA BIPARTIÇÃO DOS CONTRATOS DE EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. SIMULAÇÃO. EXISTÊNCIA DE UM CONTRATO ÚNICO.

A bipartição dos serviços de exploração marítima de petróleo em contratos de afretamento e de prestação de serviços propriamente dita é artificial e não retrata a realidade material das suas execuções, no caso concreto. O fornecimento dos equipamentos é parte integrante e indissociável aos serviços contratados, razão pela qual se trata de um único contrato de prestação de serviços, configurando a simulação praticada, vinculado à causa do negócio jurídico.

**(Processo nº 16682.720837/2014-91, Acórdão nº 3402-005.853, Sessão de 27 de novembro de 2018, Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes – Redator designado)**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2010

ARTIFICIALIDADE DA BIPARTIÇÃO DOS CONTRATOS DE "AFRETAMENTO" DE PLATAFORMA E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. REALIDADE MATERIAL. CONTRATO ÚNICO.

A bipartição dos serviços de exploração marítima de petróleo em contratos de aluguel de unidades de operação e de prestação de serviços propriamente dita é artificial e não retrata a realidade material das suas execuções.

O fornecimento dos equipamentos é parte integrante e indissociável aos serviços contratados, razão pela qual se trata de um único contrato de prestação de serviços.

**(Processo nº 16682.721312/2013-91, Acórdão nº 2202-003.063, Sessão de 9 de dezembro de 2015, Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa)**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE  
Ano-calendário: 2009

ARTIFICIALIDADE DA BIPARTIÇÃO DOS CONTRATOS DE "AFRETAMENTO" DE PLATAFORMA E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. REALIDADE MATERIAL. CONTRATO ÚNICO.

A bipartição dos serviços de exploração marítima de petróleo em contratos de aluguel de unidades de operação e de prestação de serviços propriamente dita nos casos é artificial e não retrata a realidade material das suas execuções. O fornecimento dos equipamentos é parte integrante e indissociável aos serviços contratados, razão pela qual se trata de um único contrato de prestação de serviços.

**(Processo nº 16682.721545/2013-94, Acórdão nº 3302-003.095, Sessão de 15 de março de 2016, Conselheiro Paulo Guilherme Deroulede – Redator designado)**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

CONTRATO DENOMINADO DE AFRETAMENTO DE PLATAFORMA. REAL NATUREZA JURÍDICA. SERVIÇOS TÉCNICOS DE PROSPECÇÃO, PERFURAÇÃO, SONDAGEM, EXPLORAÇÃO E PRODUÇÃO DE PETRÓLEO. REMESSA AO EXTERIOR COMO REMUNERAÇÃO PELOS SERVIÇOS TÉCNICOS PRESTADOS. INCIDÊNCIA.

Para fins tributários, prevalece a essência do negócio contratado e não a forma do contrato, impropriamente denominado de afretamento. Comprovado que foi contratada, na essência, a prospecção/perfuração/sondagem/exploração/produção de petróleo, sendo a plataforma parte integrante e indissociável do contrato de prestação de serviços, necessária para a execução do serviço técnico contratado, incide a contribuição sobre os valores mensais integrais remetidos à empresa estrangeira prestadora.

CONTRATO ÚNICO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS. ARBITRAMENTO. DESCABIMENTO.

Afastada a bipartição artificial dos contratos, em afretamento de plataforma e prestação de serviços técnicos, não há que se falar em arbitramento do valor tributável, pois devida a contribuição sobre a totalidade dos valores remetidos ao exterior.

**(Processo nº 16682.722898/2016-54, Acórdão nº 9303-014.561, Sessão de 20 de fevereiro de 2024, Conselheira Liziane Angelotti Meira)**

Nesse sentido, a CSRF, em decisão recente de 10.06.2024, em recurso especial da fazenda, reverteu a decisão da turma ordinária, em julgamento da recorrente no âmbito do

processo nº 10872.720070/2015-67, formalizado sob o acórdão nº 9303-015.260, de relatoria do Conselheiro Vinicius Guimaraes:

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Ano-calendário: 2011

CONTRATO IMPROPRIAMENTE DENOMINADO DE AFRETAMENTO DE NAVIO DE PESQUISA. REAL NATUREZA DO NEGÓCIO JURÍDICO CONTRATADO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS. REMESSA AO EXTERIOR A TÍTULO DE REMUNERAÇÃO PELOS SERVIÇOS PRESTADOS. INCIDÊNCIA DA CIDE. POSSIBILIDADE.

Para fins tributários, prevalece a natureza real do negócio jurídico realizado e não a declaração formal inverídica contida nos instrumentos contratuais impropriamente denominados de afretamento de navio de pesquisa.

Segundo os fatos comprovados nos autos, o real negócio jurídico contratado pela recorrente foi a prestação de serviços de “levantamento de dados sísmicos multicomponentes tridimensionais (3D)” e não o afretamento de navio de pesquisa. O fornecimento da embarcação, aparelhada com os equipamentos sísmicos, é parte integrante e indissociável do real contrato de serviços técnicos de levantamento de dados sísmicos contratados, razão pela qual os valores mensais integrais remetidos ao exterior a título de remuneração às empresas estrangeiras prestadoras dos referidos serviços estão sujeitos à incidência da CIDE e integram a base de cálculo da referida contribuição.

Portanto, correta a incidência da CIDE sobre os contratos da recorrente, em razão de não se tratar de essencialmente de afretamento de embarcação, mas prestação de serviço técnico de “levantamento de dados sísmicos multicomponentes tridimensionais”.

A recorrente argumenta que é legítima a execução simultânea de contrato de afretamento com contrato de prestação de serviço, pela aplicação do art. 1º, § 12, da Lei nº 9.481, de 1997, com alterações promovidas pela Lei nº 13.043, de 2014, e pela Lei nº 13.586, de 2017:

Art. 1º A alíquota do **imposto de renda na fonte** incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para **zero**, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.97)

I - receitas de fretes, **afretamentos**, alugueis ou arrendamentos **de embarcações** marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras ou motores de aeronaves estrangeiros, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, bem como os pagamentos de aluguel de contêineres, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

(...)

§ 2º Para fins de aplicação do disposto no inciso I do caput, quando ocorrer **execução simultânea de contrato de afretamento** ou aluguel de **embarcações**

marítimas e de contrato de prestação de serviço, relacionados à exploração e produção de petróleo ou gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si, a redução a zero por cento da alíquota do imposto sobre a renda na fonte fica limitada à parcela relativa ao afretamento ou aluguel, calculada mediante a aplicação, sobre o valor total dos contratos, dos seguintes percentuais: (Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017)

I - 85% (oitenta e cinco por cento), quanto às embarcações com sistemas flutuantes de produção ou armazenamento e descarga; (Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017)

II - 80% (oitenta por cento), quanto às embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação e manutenção de poços; e (Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017)

III - sessenta e cinco por cento, quanto aos demais tipos de embarcações. (Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017)

Não assiste razão a recorrente. Como depreende da leitura do dispositivo, a previsão da alíquota zero refere-se, somente, ao IRRF, não se pode por analogia aplicar tal regramento à CIDE. Nos termos do art. 111 do CTN, deve interpretar o dispositivo literalmente.

Outrossim, como bem verificou a fiscalização, houve artificialidade na segregação das atividades contratuais, portanto, descabido o benefício fiscal (§ 2º), devendo incidir a tributação sobre a totalidade dos contratos.

Além disso, a retroatividade do § 2º, introduzida pela Lei nº 13.586, de 2017, encontra-se vedada, por conta do § 10 do mesmo art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997:

**§ 10. O disposto nos §§ 2º e 9º deste artigo não se aplica às embarcações utilizadas na navegação de apoio marítimo**, definida na Lei no 9.432, de 8 de janeiro de 1997, **vedada**, inclusive, **a aplicação retroativa do § 2º deste artigo em relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei nº 13.043**, de 13 de novembro de 2014. (Incluído pela Lei nº 13.586, de 2017)

E, para enterrar definitivamente a tese, o § 12 determina que o benefício não pode interferir na incidência da CIDE e do PIS/COFINS-importação:

§ 12. A aplicação dos percentuais estabelecidos nos §§ 2º, 9º e 11 deste artigo **não acarreta a alteração da natureza e das condições do contrato de afretamento ou aluguel para fins de incidência da Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico (Cide)** de que trata a Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, e da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (PIS/Pasep-Importação) e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins-Importação), de que trata a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. (Incluído pela Lei nº 13.586, de 2017)

Cabe registrar que a legislação reconheceu o descumprimento das exigências, em relação ao IRRF, do que a Lei nº 13.586, de 2017, facultou ao contribuinte a regularização, em seu art. 3º:

Art. 3º Aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2014, aplica-se o disposto nos §§ 2º e 12 do art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, e a pessoa jurídica **poderá recolher a diferença devida de imposto sobre a renda na fonte**, acrescida de juros de mora, no mês de janeiro de 2018, com redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício.

§ 1º Para fazer jus ao tratamento previsto no caput deste artigo, a pessoa jurídica deverá **comprovar a desistência expressa e irrevogável das ações administrativas e judiciais** que tenham por objeto os débitos de que trata este artigo e renunciar a qualquer alegação de direito sobre a qual se fundem as referidas ações.

Não há como acolher a tese da recorrente, do que nego provimento.

## 2. Exigência da CIDE sobre lançamentos contábeis

A recorrente defende que não houve a ocorrência do fato gerador da CIDE e que a constituição de crédito tributário a partir de mero lançamento contábil enseja o cancelamento da exigência fiscal.

Este Conselho já se debruçou sobre o tema, havendo decisões que entendem pela incidência da CIDE no pagamento efetivo, outras que entendem que o lançamento contábil, por si só, não representa o fato gerador e aquelas que decidem pela ocorrência complexa do fato gerador, mediante pagamento, creditamento, entrega, emprego ou remessa. Filio-me a esta última corrente, conforme externado no acórdão a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)

Ano-calendário: 2006

FATO GERADOR. SITUAÇÃO JURÍDICA. CRÉDITO CONTÁBIL.

Para fins de determinação da ocorrência do fato gerador da Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico - CIDE, a expressão “creditados” a que se refere o art. 2º, § 3º, da Lei nº 10.168, de 2000, corresponde ao crédito contábil efetuado pela fonte pagadora, ao reconhecer sua obrigação. O fato gerador da Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico - CIDE, reputa-se ocorrido na data do crédito contábil, quando esse anteceder ao pagamento, à entrega, ao emprego ou à remessa de valores.

**(Processo nº 13839.911515/2009-72, Acórdão nº 3003-000.347, Sessão de 13 de junho de 2019, Conselheiro Vinícius Guimarães)**

A bem da verdade, qualquer que seja a corrente sobre o fato gerador da CIDE, não se pode ignorar que a fiscalização verificou a ausência de transferências, durante o ano de 2013, entre a recorrente e as empresas contratadas, que, relembro, são do mesmo grupo econômico, sendo que os valores devidos foram apenas registrados em contas do passivo exigível a longo prazo. Ora, o artifício utilizado, mediante a ausência de remessa as empresas vinculadas, não possui o condão de evitar a incidência da contribuição.

Por fim, a Receita Federal também se manifestou sobre o tema, através da edição da Solução de Consulta Cosit nº 153, de 2017:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF EMENTA: RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS. FATO GERADOR. CRÉDITO DOS RENDIMENTOS.

A hipótese de crédito de rendimentos de serviços técnicos a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior como fato gerador do imposto de renda incidente na fonte materializa-se por ocasião do lançamento contábil representativo da obrigação de pagar a quantia ajustada com o prestador dos serviços, realizado pela fonte pagadora em seus livros (crédito contábil), desde que caracterizada a disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Decreto-Lei nº 1.418, de 1975, art. 6º; Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, art. 3º; Lei nº 10.168, de 2000, arts. 2º, §1º, 2º-A e 8º;

Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), art. 708; Pareceres Normativos CST nº 140, de 1973, nº 27, de 1984, e nº 7, de 1986.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – CIDE EMENTA: CONTRATOS DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA FIRMADOS COM RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. SERVIÇOS TÉCNICOS. FATO GERADOR. CRÉDITO DA REMUNERAÇÃO.

A hipótese de crédito de rendimentos de serviços técnicos a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior como fato gerador da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico -Cide materializa-se por ocasião do lançamento contábil representativo da obrigação de pagar a quantia ajustada com o prestador dos serviços, realizado pela fonte pagadora em seus livros (crédito contábil), desde que observados a efetiva prestação dos serviços e os prazos contratuais.

Visto que a apuração da Cide se efetiva segundo períodos de apuração mensais, o seu fato gerador só se consuma no último dia do mês.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.168, de 2000, art. 2º, §§ 1º e 3º; Pareceres Normativos CST nº 140, de 1973, nº 27, de 1984, e nº 7, de 1986.

Diante disso, nego provimento ao recurso.

### 3. Exigência da CIDE sobre serviços técnicos sem a transferência de tecnologia

Entende a recorrente que a CIDE apenas deve incidir no caso de remessas relativas a contratos que impliquem transferência de tecnologia.

Sem razão a recorrente. O assunto é recorrente no âmbito deste Conselho, havendo sedimentado entendimento de que:

CIDE. SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA E SEMELHANTES. DESNECESSIDADE DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA.

A incidência da CIDE na contratação de serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior prescinde da ocorrência de transferência de tecnologia, de acordo com o §2º do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000.

**(Processo nº 16682.721545/2013-94, Acórdão nº 3302-003.095, Sessão de 15 de março de 2016, Conselheiro Paulo Guilherme Derouledé – Redator designado)**

A decisão fora assim motivada:

Quanto à necessidade de transferência de tecnologia, transcreve-se, parcialmente, o artigo 2º da Lei nº 10.168/2000 que instituiu a contribuição:

*Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior. (Vide Decreto nº 6.233, de 2007)*

*(Vide Medida Provisória nº 510, de 2010)§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.*

*§ 1º -A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)*

*§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001)*

Verifica-se que o §2º do artigo 2º estipula que a contribuição passa também a ser devida pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, o que levou ao acréscimo do inciso III no artigo 10 do Decreto nº 4.195/2002 em comparação com a redação do artigo 8º do Decreto nº 3.949/2001, que até então regulamentava a CIDE instituída pela Lei nº 10.168/2000. Transcrevem-se ambos para melhor esclarecimento:

Decreto nº 3.949/2001, artigo 8º:

Art. 8º A contribuição de que trata o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de róialtes ou remuneração previstos nos respectivos contratos relativos a:

- I - fornecimento de tecnologia;
- II - prestação de assistência técnica:
  - a) serviços de assistência técnica;
  - b) serviços técnicos especializados;
- III - cessão e licença de uso de marcas;
- IV - cessão e licença de exploração de patentes.

Decreto 4.195/2002, artigo 10:

Art. 10. A contribuição de que trata o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, que tenham por objeto:

- I - fornecimento de tecnologia;
- II - prestação de assistência técnica:
  - a) serviços de assistência técnica;
  - b) serviços técnicos especializados;
- III - serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes; IV - cessão e licença de uso de marcas; e
- V - cessão e licença de exploração de patentes.

Assim, os serviços prestados enquadrados no inciso III prescindem da transferência de tecnologia, posto que não abarcados pela definição do §1º do artigo 2º, cuja redação dispõe que “§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou

*de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.”*

Observa-se, ainda, que a introdução do §1º-A no artigo 2º, excluindo da incidência da CIDE a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia, corrobora o entendimento de que a transferência de tecnologia não é pressuposto jurídico para toda e qualquer incidência de CIDE.

A transcrição acima serve apenas para demonstrar as razões da decisão, visto que a matéria se encontra pacificada no âmbito deste Conselho, com a edição da Súmula CARF nº 127:

A incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) na contratação de serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior prescinde da ocorrência de transferência de tecnologia.

Nego provimento no capítulo.

#### **4. Exclusão do IRRF da base de cálculo da CIDE**

A recorrente requer que se exclua o valor do IRRF da base de cálculo da CIDE. O tema já foi apreciado pela CSRF, conforme a seguinte decisão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)

Ano-calendário: 2009

BASE DE CÁLCULO. CIDE-REMESSAS AO EXTERIOR. VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO, INCLUINDO O IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE COMO ANTECIPAÇÃO DO DEVIDO PELO DESTINATÁRIO. FATOS GERADORES E SUJEITOS PASSIVOS DIVERSOS, MAS COM INCIDÊNCIA SIMULTÂNEA.

O valor do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior compõe a base de cálculo da contribuição, independentemente de a fonte pagadora assumir o ônus do imposto. Apesar de terem fatos geradores e sujeitos passivos diversos, ambos os tributos incidem de forma simultânea, quando realizado o pagamento. Caberá ao adquirente, na qualidade de contribuinte, recolher a CIDE, e, na qualidade de responsável tributário, reter o imposto de renda. O valor da operação não se altera pela retenção, pois o instituto tem por fulcro apenas antecipar o devido pelo beneficiário no exterior em razão da obtenção da renda, já no momento do pagamento, para fins de facilitar o recolhimento do imposto e a sua fiscalização.

**(Processo nº 12448.728110/2012-10, Acórdão nº 9303-010.536, Sessão de 15 de julho de 2020, Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal)**

A transcrição da ementa serve apenas para demonstrar as razões da decisão, isso porque a matéria já se encontra pacificada no âmbito deste Conselho, com a edição da Súmula CARF nº 158:

O Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF incidente sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração pelas obrigações contraídas, compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE de que trata a Lei nº 10.168/2000, ainda que a fonte pagadora assumo o ônus financeiro do imposto retido.

Com efeito, nego provimento ao recurso.

#### 5. Multa de ofício e juros de mora sobre tributos lançados

Por fim, a defesa sustenta que a RFB, após analisar o contrato de afretamento, concedeu o REPRETO à embarcação, do que o Ato Declaratório Executivo (ADE) deve ser entendido como norma complementar de eficácia normativa. Nessa linha, não poderia a RFB reanalisar o mesmo contrato e tratá-lo como um contrato de prestação de serviço, visto que tal procedimento enseja afronta a diversos princípios do Direito.

Por concordar com as razões de decidir do julgador de piso, adoto-as como minhas e passo a reproduzi-las:

Inicialmente, vale dizer que atos normativos são aqueles que contêm determinações gerais e abstratas, com o objetivo de que se tenha a correta aplicação da lei, não tendo, portanto, destinatários específicos, incidindo sobre todos os fatos previstos no mesmo de maneira abstrata.

O ato administrativo em questão é o ADE, inserido pela Portaria RFB nº 1.098/2013 no rol dos atos administrativos decisórios, os quais têm por objetivo a interpretação e aplicação de normas ao caso concreto (grifos meus):

*Art. 3º **Os atos administrativos que têm por objetivo a interpretação e aplicação de normas ao caso concreto**, visando a deferir ou a indeferir uma solicitação, autorizar providências, aferir a determinação e a exigência tributária e solucionar dúvidas sobre a interpretação da legislação tributária são denominados atos decisórios. (Redação dada pelo(a) Portaria RFB nº 1454, de 29 de setembro de 2016)*

*§ 1º **São considerados atos administrativos decisórios no âmbito da RFB, a Solução de Consulta (SC), a Solução de Divergência (SD), o Despacho Decisório (DD), a Resolução, o Auto de Infração (AI), a Notificação de Lançamento (NL), o Acórdão e o Ato Declaratório Executivo (ADE), observado quanto a este último o disposto no art. 4º.***

Assim, verifica-se que o ADE é um ato administrativo decisório, destinado à aplicação de normas ao caso concreto, logo, não tem natureza normativa.

Acrescento que não houve por parte do interessado a identificação de nenhuma lei que lhe tenha atribuído eficácia normativa, a fim de invalidar a conclusão aqui esposada.

O outro ponto trazido à discussão, cuida do inciso III do art. 100 do CTN, relativo às práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas.

Ocorre que ao contrário do alegado, as autoridades administrativas ao se depararem com contratos de afretamento do interessado, com termos semelhantes ao presente, porém, referente a períodos de apuração anteriores, lavraram autos de infrações, tanto em relação à IRRF, quanto em relação à CIDE, consoante os processos constantes do quadro demonstrativo a seguir:

Nº Processo	Período de Apuração	TRIBUTO
18470.723923/2012-12	2008	CIDE
18470.723924/2012-59	2008	IRRF
10872.720070/2015-67	2011	CIDE
10872.720069/2015-32	2011	IRRF

Portanto, as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas foram no sentido contrário ao argüido pela defesa.

Cabe dizer que essa questão já foi suscitada pelo interessado no recurso voluntário do processo nº 18470.723923/2012-12, ensejando, por fim, a proferição do Acórdão de Embargo nº 3302-006.105, pela 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária do CARF. Apresento a seguir o trecho do voto que trata do tema:

Analisando o acórdão embargado verifica-se que realmente não houve menção ao art. 100 do CTN, por parte do I. Relator, razão pela qual faz-se necessária sua análise sob a ótica apontada pela recorrente.

Pois bem. Para a embargante o fato de ter interpretado o contrato de afretamento como um contrato de aluguel, estaria em consonância com o que normalmente seria aceito pela Administração tributária, lhe garantiria a aplicação dos termos previstos no inciso III, e p. único do art. 100, do CTN, in verbis:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

- I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
- III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. (grifei)

No entanto, entendo não ser aplicado ao presente caso o dispositivo acima transcrito, simplesmente pelo fato de **não ser prática reiterada das autoridades administrativas entender que o contrato de afretamento seria um mero contrato de aluguel.**

Aliás, foi esse exatamente o motivo pelo qual a embargante foi autuada e a razão pela qual foi mantida a autuação no acórdão embargado.

Assim, considerando todo o acima exposto, entendo que no fato em apreço não é possível a aplicação do art. 100, inc. III e p. único, do CTN, como alegado pela embargante.

II - Conclusão

Por todo o exposto, voto por acolher parcialmente os embargos de declaração para sanar a omissão apontada, sem, contudo, imprimir-lhes efeitos infringentes.

Logo, devem ser mantidas a multa de ofício e os juros de mora.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**